

أندريه دالزاس  
غاستون تيبو

# المحاسبة في النظرية والتطبيق

مكتبة الدراسات والبحوث

الدراسات والبحوث



# المحاسبة

## في النظرية والتطبيق



أندريه دالزاس  
غاستون تيبو

# المحاسبة في النظرية والتطبيق

ترجمة  
علي محمد  
كلا

منشورات عويدات  
بيروت - باريس

جميع حقوق الطبعة العربية في العالم محفوظة لدار  
منشورات عويدات  
بيروت - باريس  
بموجب اتفاق خاص مع المطبوعات الجامعية الفرنسية  
Presses Universitaires de France

الطبعة الأولى ١٩٨٣

## المقدمة

هذا الكتاب هو وليد التعاون بين رجل قانون وخبير في المحاسبة .

القانوني هو اندري دلزاس André Dalsace وهو متخصص في قانون الشركات ، اي في مجال تبرز فيه مشاكل المحاسبة كل حين ، وقد نال فيه شهرة واسعة بأرائه ، وأعماله ، وتعليمه . وهو عضو في لجنة اصلاح قانون التجارة وقانون الشركات ، وهو ايضاً عضو في لجنة تحرير « مجلة الشركات » ، حيث يكتب منذ ١٩٢٦ ، وهو كـمعلق على جملة من القرارات نشرت في « دالوز » حول شؤون اختصاصه . وينتمي دلزاس الى المجلس الوطني للمحاسبة حيث تقدر مساهمته اجل تقدير ، وحيث كان له موقف حاسم في مراجعة الخطة المحاسبية لسنة ١٩٤٧ ، التي ادت الى نشر خطة ١٩٥٧ . وأخيراً هناك العديد من المعاهد ومن مؤسسات التعليم التي تشرف بأن يكون دلزاس من بين اساتذتها<sup>(١)</sup> .

---

(١) معهد الاحصاء في جامعة باريس ، ومعهد القانون التطبيقي ، والمدرسة العليا للعلوم الاقتصادية والتجارية ، والمركز العدلي للاعداد والاعلام المهني في محكمة استئناف باريس .

اما غاستون تيبو Gaston Thibault ، فهو من جهته ،  
استاذ محاسبة وخبير محاسبة ، واشتهر تيبو من بين اقرانه بأنه  
واحد من افاضلهم . وقد انتخبوه نائب رئيس المجلس الاعلى  
لنقابة المحاسبين الوطنية<sup>(١)</sup> بعد ان كان رئيس المجلس الاقليمي  
لباريس وهو ايضاً استاذاً : اذ علم المحاسبة في المدرسة العليا  
لغرفة التجارة في باريس . وما يزال يعلم المحاسبة في المدرسة  
العليا للعلوم الاقتصادية والتجارية . وهو ايضاً قانوني : فقد  
ساهم مساهمة ناشطة مع مجموعة العمل التي نشرت كتاباً ممتازاً  
حول نظام وموجبات مفوضي الحسابات في القانون الفرنسي<sup>(٢)</sup> .

والقول عن السيدين دلزاس وتيبو ان احدهما حقوقي  
والآخر محاسب ، يعني التجهيل والانكار لأن الاول لا يكون  
حقوقياً جيداً ان لم يكن محاسباً ولو قليلاً ، والآخر لن يكون الا  
محاسباً غير كامل ان لم يكن حقوقياً بمقدار .

فضلاً عن ذلك لو ان قراءة كتابها الصغير تتيح تبين كل  
مميزاتها . فهذا الكتاب يسعى ضمن خط هذه المجموعة في ان  
يكون واضحاً وجديداً . ان الحدود التي تفرضها احجام هذا  
الكتاب ، لم تمكن المؤلفين من توسيع كل دقائق فكرهما . الا ان

---

(١) انتخب غاستون تيبو بعد ذلك رئيساً للمجلس المذكور ثم سمي فيما بعد رئيس  
شرف.

(٢) « مفوض الحسابات في الشركات الفرنسية » هو مؤلف جماعي نشره المجلس الاعلى  
لنقابة خبراء المحاسبة والمحاسبين المقبولين .



هذا الفكر يبدو واضحاً : والمسألة هي ، بعد امعان النظر في هيكلية يرسمها التراث القديم العالمي لحسابات المشاريع ، وصف الوسائل التي تسمح باستجلاب اكبر نفع من هذه السجلات .

فحتى الفصل الرابع يعلمنا المؤلفان كيف نضع الميزانيات والحسابات ويشرحان لنا كيف نستخدمها .

والمؤلفان يتميزان ، بفضل ممارستهما التعليم ، بلباقة خاصة في عرض مسألة سهلة في مبدئها ، ولكنها مثقلة بالصعوبات السطحية التي يقف عندها خيرة المفكرين . إن الاسلوب المبتكر الذي يستعمله المؤلفان في الاستفادة من فضائل الميزان ومن خصائص « الوزنة التقييم » La pesée ، من اجل تفسير هيكلية الميزانية وحسابات النتائج تدل بوضوح على اسلوبها .

وبفضل صفاء شروحهما ، يتوجب على المبتدئ ، ان يسلك بدون جهد السبيل نحو الصفحات التي فيها يتعلم حسن استعمال المحاسبة . لأن المحاسبة ليست غاية في ذاتها ، وهي لا تستحق ان يصرف فيها الناس العاقلون جهداً كبيراً ، لو انها مجرد تسجيل رقمي لنشاط مضي وانقضى .

ولكن السيدان دلزاس وتيبو يعرفان جيداً كيف يشرحان لقرائهما اي تراكم ارقام ، واي ترابط بين الحسابات او تقريب

بين النتائج نتيجة المعطيات الجامدة لاستنباط الاسس البارعة  
لادارة المشروعات .

بكل تأكيد لن يُستفدَ الموضوعُ بهذه الفصول القصيرة  
جداً . ولكن بالضبط ، لأنها لا تلبي حاجة هي ( اي هذه  
الفصول ) اثارتها ، فانها تعتبر كمدخل ممتاز لمؤلفات اكثر  
رسوخاً في العلم .

ولا اعتقد ان المؤلفين كان لديهما طموحات اخرى ، ويمكن  
الثناء عليهما لأنها نجحا في ذلك تماماً .

هنري مونتي  
رئيس المجلس الوطني للمحاسبة

## الفصل الأول المشروع وامواله

### ١ - عموميات

١- المشروع . - ما هو المشروع ؟ ليس من تعريف دقيق لهذه الكلمة ، انما يمكن ان نتصور وجود مشروع عندما يعمل شخص او اكثر من اجل تحقيق هدف اقتصادي معين .

فالخرفي الذي يعمل بمفرده يشكل مشروعاً ، والشركة الضخمة ذات المعامل المتعددة هي ايضاً مشروع ، وبالامكان فضلاً عن ذلك ، القول انها تمثل مجموعة مشاريع ، تقوم بتجزئتها ، بمختلف الكيفيات بحسب الوضع الجغرافي وطبيعة النشاط ، الخ .

فالشركة البترولية تمتلك مثلاً مصافي متعددة : انها مشروع ، بمعنى ان المصافي هي ملك للشركة ذاتها ، ولكنها مجموع عدة معامل قائمة في عدة اماكن مختلفة .

ومن جهة أخرى ، ان مثل هذه الاعمال تتطلب فروعاً متعددة من النشاط : فرع لوقود السيارات ، وفرع للمستحضرات الكيماوية ، يمكن من وجهات نظر مختلفة ، اعتبارها كمشاريع منفصلة .

٢- اموال المشروع . - لما كان المشروع ذا هدف اقتصادي فهو قد جمع منذ نشأته رسامياً ، وهذه بدورها مكنته من الحصول على وسائل استثمار ( انتاج ، توزيع ، واستثمار ) .

نجد إذاً ، في لائحة الأموال ، عقارات صناعية ، وتجارية واستثمارية ، ومعدات معمل ، ومعدات نقل ، وآلات ، وفرش مكتب ، وبراءات واجازات استثمار ، ومؤسسة تجارية ، والكل يشكل ما يسمى بالثوابت Immobilisations . والمشروع يمتلك ايضاً بضائع ، ولما كان على علاقة مع الغير فهو يمتلك حقوقاً وتترتب عليه ديوناً . وأخيراً انه يمتلك اموالاً نقدية .

كل هذه الأموال وهذه الديون ، المتغيرة باستمرار ، من الضروري جردها بصورة دورية من اجل معرفة وضع المشروع ، ولهذا لا بد من اجراء جرد .

هذه الضرورة بدت اكيدة ، الى درجة انه في القرن السابع عشر صدرت عن كولبير ارادة ملكية تجعل هذا الاحصاء الزامياً بالنسبة الى كل التجار ، وبعدها قضت المادة ٩ من قانون التجارة الفرنسي بأن على كل شخص طبيعي او معنوي ، له صفة التاجر ، « ان يجري كل سنة جرداً لعناصر موجودات ومطلوبات مشروعه ، وان يوقف كل حساباته من اجل تنظيم ميزانيته وحساب الارباح والخسائر » .

## ٢ - الجرد

١ - ما هو الجرد . - اجراء الجرد ، يعني تنظيم لائحة كاملة مفصلة ومرقمة ، بما يملكه المشروع وما يترتب عليه . والفرق بين مجاميع المملوكات والديون يظهر اهمية ثروة المشروع في التاريخ المحدد .

والجرد يجب ان ينظم من وجهة نظر المشروع بالذات الذي يتمتع بالشخصية الذاتية . واذا كان المشروع شركة فان هذه تمتلك المشروع من دون الاشخاص الذين يؤلفونها . وهذا يعبر عنه بالقول : إن الشركة هي شخص معنوي .

واذا كان صاحب المشروع فرداً فيجب عدم تضمين ثروة المشروع اموالاً اخرى غير الاموال المستعملة في المشروع ومن اجله .

٢ - تقسيمات الجرد . - من الطبيعي ان يتضمن الجرد قسمين : في القسم الاول تظهر الاموال التي تشكل الموجودات . وفي القسم الثاني تظهر الديون التي تشكل المطلوبات الحقيقية .

وتصنف الاموال بحسب فئاتها ، واهم فئتين هما : الاموال العينية والاموال غير العينية . الاموال العينية هي اموال مادية . وفي مثل الجرد ، يتضمن جرد الموجودات الاثاث والمعدات ، والمواد الاولية والسلع المصنوعة والنقدية في الصندوق الخ .

أما الاموال غير العينية فهي الأموال غير المادية : فالحرفي ، المستأجر لذكائه هو مالك لمؤسسته التجارية التي تتألف من حق الايجار ومن الزبائن .

وهذه العناصر التي يمكن ان تباع احياناً بسعر جيد هي اموال غير مجسدة . فضلاً عن ذلك هناك بعض الزبائن المدينين للحرفي بمبالغ لقاء اعماله المقدمة اليهم : ويوجد اذاً حقوق تضاف الى موجوداته .

ومن جهة ثانية توجد ديون لصالح هذا الحرفي . وحتى اذا دفع لمجهزيه نقداً فانه يترتب عليه دفع أثمان الغاز والكهرباء المترتبة منذ آخر دفعة ، وان لم يكن قد دفع بدل الايجار مسبقاً ، فان عليه ان يدفعه منذ تاريخ آخر ايصال . واذاً عليه ان ينظم بياناً بديونه على ان يقدر عند اللزوم الديون التي لا يعرف قيمتها الحقيقية .

٣- تقدير الجرد . - ان تنظيم اللوائح بالاموال وبالديون هو ، بكل بساطة ، عمل صبر وعناية . جعلته الوسائل الميكانيكية المتاحة والموضوعة تحت تصرف المشاريع سهلاً في الوقت الحاضر .

وبالمقابل ليس من شيء اصعب من التقييم الرقمي خصوصاً في ما يتعلق بالثوابت والبضائع والمنتجات والاعمال الموضوعة قيد التنفيذ .

والحسن السليم يقضي بالتوجه الى اختصاصي كفي ، قادر

على تقدير سعر كل عنصر اثناء اجراء الجرد .

ومن المناسب ، بهذا الصدد تحديد وضع المشروع في يوم معين ، والحس السليم يقضي بتخمين كل شيء بذات التاريخ .  
على الصعيد العملي لا تعتمد المشاريع الى تكليف اختصاصي بل تترك امر التقييم الرقمي لجرد الموجودات والمطلوبات الى المحاسبين .

وهذا يُفسّر بالواقعة ان المحاسبة تعمل بحيث تدون اثمان العناصر الموجودة او السلع بسعر كلفتها ، وهذا السعر هو المعتمد في تقييم الجرد مهما كانت تواريخ الشراء او الانتاج .

وعلى كل فقد بدا من الواجب القبول بتدني القوة الشرائية للفرنك بنسب كبيرة عقب الحرب العالمية الاولى ، اي انه كان من الضروري بصورة تدريجية استعمال المزيد من الفرنكات للحصول على سلع مماثلة .

يدل فحص الميزانية في مشروع وجد مثلاً قبل سنة ١٩١٤ انه يوجد عقاران متشابهان في الموجودات : الأول اشترى سنة ١٩١٣ بقيمة ١٠٠ ألف فرنك قديم والثاني بُني أيضاً في ذلك الوقت ، ولكنه اشترى سنة ١٩٤٥ بقيمة ٥ ملايين فرنك . ان القيمة المحاسبية للآخرين تساوي جمعاً ٥,١٠٠,٠٠٠ فرنك قديم ، في حين ان الخبير المتخصص يُخمنها بحق بعشرة ملايين فرنك سنة

١٩٤٥

في ١٥ آب ١٩٤٥ صدر مرسوم تنظيمي يسمح للمشاريع ، يومئذ باعادة تخمين أصولها الثابتة ، وبإعادة تخمين أسنادها المحفظية ، وحقوقها وديونها بالعملات الاجنبية وذلك بتطبيق معامل معين coefficient على اسعار الشراء ، وعلى الاستهلاكات الموازية لها ، على ان يسمى الفرق الناتج عن هذه الحسابات : « احتياطي خاص لاعادة تخمين » .

وقد الغيت هذه الاحكام بموجب قانون صدر في ٢٨ ك ١٩٥٩ ، وترك للمشاريع مهلة تنتهي بنهاية ١٩٦٣ ، ولكي تعيد النظر بالقيم المحاسبية على أساس اسعار ٣٠ حزيران ١٩٥٩ ، واعتبرت هذه الاعادة الزامية بالنسبة الى القيم التي تفوق ٥٠٠ مليون فرنك قديم كرقم اعمال ، واختيارية للقيم الاخرى .

وفي النهاية على المحاسبة ان تقدم المعلومات من اجل تخمين الجرد ومع ذلك أن القيم المعتمدة قد تكون أقل من الواقع أو أكثر منه ، واذا لم تصح الأرقام فإن الغير الذي يطلع على الميزانية المقدمة ، بل والشركاء انفسهم إذا كان الامر يتعلق بشخص معنوي ، يُتخذونَ بأهمية ثروة المشروع .

يوجد هذا الوضع كثيراً في الشركات التي تملك أسناد محاسبة ، اي اسناداً في شركات أخرى لها فيها مصالح تعتبر ذات أهمية .

فهذه الاسناد ، وان اعيد تخمينها عملاً بالاحكام



القانونية ، قد تبقى تقديراتها اقل من قيمها الحقيقية ، وذلك في الحالة التي يكون فيها هذه الشركات قد ازدهرت أو كوّنت احتياطات متركمة نظراً لأن هذه الوقائع تعتبر مستقلة عن انخفاض قيمة الفرنك .

وبرأينا يجب ان تظهر هذه القيم الحقيقية في الميزانية شرط ابراز فائض القيمة المحدد ، في مركز خاص مثل « فائض القيمة الناتج عن اعادة التخمين » .

من المؤسف ، بنفس المعنى ، ان قانون ٢٨/١٢/١٩٥٩ المذكور ، لم يلزم كل المشاريع بإعادة تخمين موجوداتها ، كي تظهر المبالغ المدونة في الميزانيات بقيمتها المعبر عنها بفرنكات سنة ١٩٥٩ .

ان القيم المدونة في الجرد يمكن ان تكون بالمقابل ، ادنى من القيم المدونة في المحاسبة ، وهذا التدني ينتج ، بصورة خاصة ، عن امتلاك الثوابت ( العقارات ، التجهيزات ، الاثاث ، الخ ) التي يستخدمها المشروع، من هنا الحاجة الى اجراء ( تخفيض décote ) على هذه الاموال ، يسمى استهلاك كما هو مشروح ادناه .

وهذا التخفيض قد ينتج ايضاً عن انخفاض اسعار القيم الاولى او البضائع المشتراة سابقاً ، أو عن هبوط اسعار الاسهم والاسناد المكوّنة لمحفظة الاسناد ، او قد ينتج ايضاً عن عدم دفع الحقوق المترتبة للشركة على بعض المدينين ، المعسرين ، في هذه

الحالات المختلفة ، ان التخفيض في القيم او تدني الاسعار يجب لحظة وجوباً بشكل « مؤونات » .

### ٣ - الاستهلاك

١- تعريف الاستهلاك واحتسابه . - في مرسوم مؤرخ في ٢٩ حزيران ١٩٤٨ يحدد عدة قواعد في المحاسبة ، ورد للاستهلاك التعريف التالي : الاستهلاك هو اللحظ المحاسبي للخسارة التي لحقت بقيمة « الموجودات الثابتة التي تتدنى قيمتها مع الزمن » .

كيف يمكن تحديد هذا التدني ؟

ان مبدأ امانة الميزانية ، وهو الذي يجب ان يسود في هذا المجال ، يوجب ترقيم هذا التدني . بشكل دقيق ما أمكن ، ولهذا ، يجب ان يقوم اختصاصيون اكفاء كل سنة بتقدير الاموال المختلفة . والمقارنة مع التقييم السابق يعطي الفرق الذي هو الاستهلاك .

ان حالة الاموال الثابتة ، والآلات ، والاثاث ، الخ . تدرس بالتالي عند اجراء كل جرد ، وهذا ما يسمح ، باجراء مراجعة سنوية لكل الموجودات الثابتة ، ومع ذلك ، فان هذه الطريقة تأخذ وقتاً طويلاً ، وتكون بالتالي مكلفة .

ولهذا جرت العادة باسناد مهمة تقييم الاستهلاك لمصلحة

المحاسبة ، التي تستعمل في اغلب الاحيان ، اسلوب التقدير المقطوع الأيسر .

ان قيمة تلك المال المعني تقسم بعدد سنوات عمره المحتملة وذلك من أجل تحديد قسط الاستهلاك السنوي<sup>(١)</sup> .

فاذا كانت آلة قد كلفت ( ١٠٠٠٠ ) ف وعليها ان تخدم عشر سنوات فان استهلاكها يكون عشرين : اي كل سنة الف فرنك .  
يتوجب اذاً القول ان هذا القسط ليس له الا علاقة ضعيفة بتدني الأسعار الفعلي<sup>(٢)</sup> .

٢ - النتيجة الاقتصادية للاستهلاك . - ان الاستهلاك السنوي المقدّر بالأرقام كما سبق القول يدمج في المحاسبة ، ضمن اعباء المشروع ، بنفس الكيفية التي تدمج بها المواد المستهلكة ، والاجور وغيرها من النفقات .

وعندما يبقى سعر العملة ثابتاً ، فإن التخفيض السنوي للربح بما يعادل قيمة الاستهلاك ، يسمح بتكوين احتياطات نقدية ضرورية من أجل استبدال الثوابت التي يجب اخراجها من الموجودات .

---

(١) هذه الملاحظة تمكنا من ان نتثبت من ان اموالاً ، مثل الاراضي ، عموماً ، والمؤسسات التجارية ، لا تهلك مع الزمن وبالتالي لا تستهلك ( الا في حالات استثنائية )

(٢) يطبق الاستهلاك في هذه الحالات وفقاً للنظام الثابت المتساوي وهناك ايضاً النظام المتناقص وهناك تدابير ضريبية تسمح باستهلاك اسرع خلال السنوات الأولى للاستعمال ، ثم يتباطىء خلال السنوات الأخيرة .

نفترض ان آلة اشترت بمبلغ عشرين الف فرنك في بداية ١٩٧٠ وان قيمتها تتدنى بانتظام بمعدل ٢٥٪ سنوياً وانها اخذت في كانون الثاني سنة ١٩٧٣ بقيمتها الصافية المحاسبية من قبل المجهز الذي استردها لكي يبيع للمشروع آلة مماثلة اكثر جودة .

في آخر سنة ١٩٧٢ تحددت القيمة المحاسبية على الشكل التالي :

٤٠٠٠٠٠	ثمن الشراء
	ينقص الاستهلاك
٥٠٠٠	١٩٧٠ - ٢٥٪
٥٠٠٠	١٩٧١ - ٢٥٪
١٥٠٠٠	١٩٧٢ - ٢٥٪
٥٠٠٠	الباقى الصافي

ان الاستهلاك حين خفض النتيجة بمبلغ ٥٠٠٠ ف كل سنة قد عمل على عدم توزيع ( ١٥٠٠٠ ) ف من الربح ، والمشروع لم يحتج الى انفاق هذا المبلغ وبيع الآلة القديمة بخمسة الآف فرنك فيما بعد ، يمكن المشروع من الحصول على مبلغ ٢٠٠٠٠ ف لشراء الآلة البديلة .

لنلاحظ وهذه نقطة رئيسية ، انه يتوجب اجراء

الاستهلاك حتى في حال غياب الربح ، اذ يتوجب ، قبل كل شيء تقييم قيمة الموجودات .

وهذه القيمة لا تتعلق بالربح المحقق . ان العربة الموضوعة في خدمة المشروع ، المخمنة بقيمتها الحقة ، تحتفظ بقيمتها الذاتية ، سواء كان الاستثمار في حالة ربح ام خسارة<sup>(١)</sup> .

نقطة اخرى رئيسية : ليس للاستهلاك ، بالضرورة ، مقابل ، في الصندوق ، او في المصرف . وكما هو الحال بالنسبة الى الربح الحاصل ، ان النقود الحاصلة ، المستخرجة او المتروكة تحت تصرف المشروع ، تستعمل في تثمارات اخرى ، او في شراء بضائع ، او في وفاء الديون ، الخ .

واذاً نجد الرساميل المتأتية من الارباح ومن الاستهلاكات داخلية ضمن مجمل الموجودات منقوصاً منه مجمل المطلوبات .



في حقبة تدني قيمة العملة ، يكون سعر الاستبدال اعلى من القيمة الأساسية ، بحيث ان الرساميل الناتجة عن الاستهلاكات ، وعن سعر اعادة البيع ، في حال حدوثه ، تكون

---

(١) بموجب مرسوم صادر في ٢٨ تشرين الاول ١٩٦٥ وقانون صادر في ٢٤ تموز ١٩٦٦ ، أصبح من الواجب على الشركات التجارية أن تكون مؤونات للاستهلاكات حتى في حالة الخسارة .

غير كافية لاستبدال الآلات والاموال التي تصبح غير قابلة للاستعمال .

ويصبح من المناسب اذاً تكوين اموال لتجديد الثوابت ،  
بالاقتطاع من النتائج السنوية . وعلى الرغم من عدم قبولها  
بموجب الاحكام الضريبية ، فان تكوين هذه الاموال ينقص من  
قيمة توزيعات الارباح ، ويترك للمشروع نقدية اضافية لكي  
يحافظ على طاقة وسائله الاستثمارية .

## الفصل الثاني

# العرض البياني لثروة المشروع

### ١ - الثروة والنتائج

١ - الوضع الصافي . - بعد اجراء الجرد وبعد تخمين كل العناصر المكونة للاموال اي الموجودات المشروع ، ولكل الاشياء التي تُكوّنُ ديونه ، أي مطلوباته الحقيقية ، تجمع على حدة ، الموجودات والمطلوبات ، والفرق بين المجموعين يمثل وضع المشروع ، ونوعاً ما يعطي فكرة عن حرارته .

فإذا كانت الحرارة تعتبر ايجابية عندما تكون اعلى من الصفر وسلبية في حالة العكس ، فالتحليل المماثل هو الذي يجري بالنسبة الى الوضع الصافي الذي يكون ايجابياً اذا كانت الموجودات اعلى من المطلوبات ويكون سلبياً اذا كانت الديون اكبر كمية من الاموال .

٢ - الميزانية . - ان الجرد يحتاج الى طول معاناة لأنه يتضمن تفاصيل كثيرة .

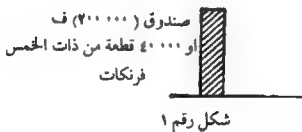
ويتم الاقتناع بذلك بسهولة عندما تجري محاولة تنظيم كشف بما هو موجود في غرفة في مسكن .

وايضاً بين الجرد ، وهو لائحة مفصلة بالاموال والديون ، وبين الوضع الصافي الذي يُعطي من غير دقة رقماً واحداً ، هناك الميزانية ، وهي مستند الزامي بالنسبة الى كل المشاريع .

ان الميزانية قد توصف بأنها جدول بخلاصة فروقات فصول الجرد ، وهي تنقسم الى قسمين : الى اليسار المطلوبات والى اليمين الموجودات .

ان تصوير الموجودات ، والديون والوضع الصافي يوجب الشروحات التالية : لننظر الى مشروع يتبدىء في اول كانون الثاني سنة ١٩٧٢ بمبلغ محدد موجود في صندوق مقداره ( ٢٠٠ ٠٠٠ ) ف بدون ان يكون عليه ديون اطلاقاً .

ان الفرق بين الموجود والمطلوب الحقيقي هو (٢٠٠٠٠٠) ف ولقارنة نفس هذه العناصر ، من المريح تصويرها ، مع الافتراض بان الاموال الموجودة في الصندوق تتألف من قطع نقدية من ذات الخمس فرنكات . عندها يتكوّن لدينا الرسم البياني التالي :





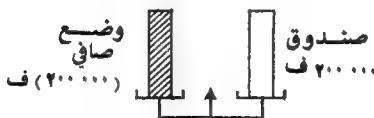
لنتصور اننا نضع كمية النقود هذه في كفة يمين من ميزان ،  
اي الكفة التي تمثل الموجودات ، وفي الطرف ( الایسر ) تكون  
الديون او المطلوبات سلبية ، لا يوجد شيء . ان الميزان سيميل  
ناحية الكفة الأثقل :



شكل رقم ٢

ولكي نعيد التوازن نجب اضافة ٤٠ الف قطعة من ذات  
الخمس فرنكات اي ( ٢٠٠٠٠٠ ) ف ووضعها في العينة اليسرى  
ان هذه القيمة تعادل الفرق بين الموجود والديون اي الوضع  
الصافي .

عندها نحصل على الرسم البياني التالي :



شكل رقم ٣

لقد جرى العرف والتقليد<sup>(١)</sup> على تقديم الميزانية ، بحيث يتساوى الموجود والمطلوب فيها ، وقد دلتنا الوزنة الاخيرة انه للحصول على هذه النتيجة يكفي ان نضع في الجانب الاضعف المبلغ الذي يمثل الوضع الصافي .

في المثل المختار ، ان هذا المبلغ هو المقابل لأموال المشروع في بدايته أي الرأسمال الثمر من قبل المالك ، اذا كان الامر يتعلق بمشروع خاص ، او من قبل عدة أشخاص ، اذا كان المشروع شركة .

ان ميزانية مشروعنا في ١٩٧٢/١/١ تنظم اخيراً على الشكل التالي :

#### ميزانية ١٩٧٢/١/١

المطلوبات		الموجودات	
صفر	= ديون حقيقية	٢٠٠٠٠٠	صندوق
	= وضع صافي		
	رأسمال		
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	
<u>٢٠٠٠٠٠</u>		<u>٢٠٠٠٠٠</u>	

٣- مفهوم الربح وكيفية تصويره في الميزانية . - لندرس

الآن وضع المشروع في ١٩٧٢ / ١٢ / ٣١ مع

(١) هذا العرف ، وان لم يقترن بأية فائدة حقيقية معتمد بشكل ثابت في كل البلدان .

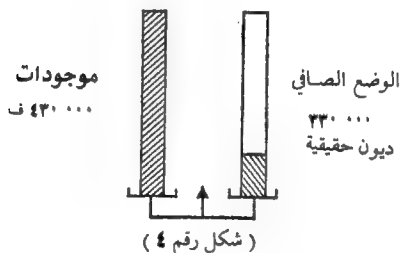
التوضيح بأنه لم يدخل على المشروع أي رأس مال جديد خلال سنة ١٩٧٢ ، ومع الافتراض بأنه يمتلك الاموال التالية :

١٠٠٠٠٠ ف	عقارات
٥٠٠٠٠	معدات
١٠٠٠٠٠	مخزون المواد الاولية والبضائع
١٢٥٠٠٠	مبالغ مترتبة للمشروع على الزبائن
٥٥٠٠٠	صندوق ومصارف
٤٣٠٠٠٠	المجموع

فضلاً عن ذلك ان الديون على المشروع تبلغ ١٠٠٠٠٠ ف. فيكون الوضع الصافي في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٢ كالتالي :

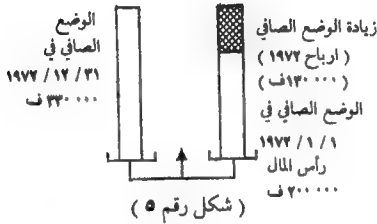
$$٣٣٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ - ٤٣٠٠٠٠$$

كما يدل على ذلك الرسم البياني التالي :



فلنقارن الوضعين الصافين في ١ / ١ / ١٩٧٢

١٩٧٢/١٢/٣١ ، ولهذا الغاية ، لتتصور اننا نضعهما في كفتي ميزان كما يلي :



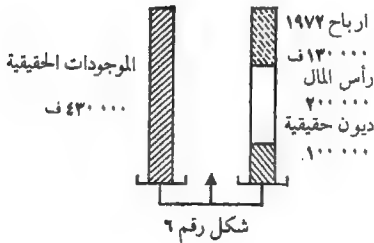
يبدو واضحاً ان الوضع الصافي في ١٩٧٢/١٢/٣١ يزيد بمبلغ ( ١٣٠ ٠٠٠ ) ف عن الوضع في ١٩٧٢/١/١ . وهذه الزيادة تساوي اغتناء المشروع بفضل الربح المحقق خلال سنة ١٩٧٢ .

ان الميزانية في ١٩٧٢/١٢/٣١ تبدو ، بالنتيجة ، على الشكل التالي :

## الميزانية في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٢

المطلوبات		الموجودات
المطلوبات الحقيقية	١٠٠ ٠٠٠	عقارات
- الديون ١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	معدات
الوضع الصافي	١٠٠ ٠٠٠	ستوكات
- رأس المال ٢٠٠ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠	زبائن
١٣٠ ٠٠٠ - ربح ١٩٧٢	٥٥ ٠٠٠	صندوق ومصرف
المجموع ٤٣٠ ٠٠٠	٤٣٠ ٠٠٠	المجموع

نلاحظ هنا ان العقارات والمعدات ، والستوكات ،  
والحقوق على الزبائن ، والموجودات النقدية ، هي عناصر  
موجودات فعلية ، وان الديون هي مطلوبات فعلية .  
وبالعكس : ان الوضع الصافي وان دوّن في المطلوبات ، ليس  
الا فرقاً وضع هنا من اجل اعادة التوازن ، كما يظهر هذا الرسم  
البياني :

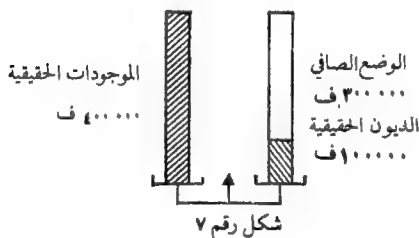


انه بهذا الشكل فقط ، وبالتدريج بوجوب جعل الكفتين متعادلتين من الميزان ، تستطيع فهم الغرابة القائمة على تدوين الديون والوضع الصافي في الجانب الايسر من الميزان ، في حين ان هذه العناصر ليس لها ادنى علاقة فيما بينهما .

٤- توزيع الارباح وتكوين الاحتياطات . - نفترض الآن ، بالعودة الى ميزانيتنا في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٢ ، اننا نوزع قسماً من الارباح على اصحاب العلاقة (مالكين فردين ومساهمين واجراء ، الخ) بمعدل ٣٠ ٠٠٠ ف . والباقي يترك كاحتياطي .

ماذا يحصل في ميزانيتنا ؟

ان الموجود النقدي ( صندوق ومصارف ) ينقص بمعدل ٣٠ ٠٠٠ ف ، وفي وزننا لما كانت الكفة اليمنى قد نقصت بمعدل ٣٠ ٠٠٠ ف ، يتوجب للاحتفاظ بالتوازن ، تخفيف الكفة اليسرى بنفس المعدل ، اي تتوجب الاشارة الى ان وضعنا الصافي في نهاية ١٩٧٢ ، قد تراجع بمقدار ٣٠ ٠٠٠ ف ولم يتجاوز (٤٠٠ ٠٠٠) ف .



في هذه الاثناء ، وبعد تحقيق ربح مقداره ١٣٠ ٠٠٠ ف  
وزع منها ٣٠ ٠٠٠ ف ان هذا يعني اننا وضعنا في الاحتياط  
١٠٠ ٠٠٠ ف .

وهذا ما نعبر عنه عندما نحل محل المركز القديم « ارباح  
١٩٧٢ » مركزاً جديداً يسمى « احتياطيات » .

في مثل هذه الظروف ، ان ميزانية آخر ١٩٧٢ تصبح على  
الشكل التالي :

ميزانية ٣١ / ١٢ / ١٩٧٢ ( بعد توزيع الارباح )	
المطلوبات	الموجودات
المطلوبات الحقيقية	عقارات ١٠٠ ٠٠٠
- الديون ١٠٠ ٠٠٠	معدات ٥٠ ٠٠٠
الوضع الصافي	ستوكات ١٠٠ ٠٠٠
- رأس المال ٢٠٠ ٠٠٠	زبائن ١٢٥ ٠٠٠
- احتياطيات	مصرف وصندوق
١٠٠ ٠٠٠ = ٣٠ ٠٠٠ - ١٣٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠ = ٣٠ ٠٠٠ - ٥٥ ٠٠٠
المجموع ٤٠٠ ٠٠٠	المجموع ٤٠٠ ٠٠٠

تجدر الاشارة الى ان المشتري فرض على الشركات المغفلة ،  
وعلى الشركات ذات المسؤولية المحدودة ، تكوين احتياطي

يسمى الاحتياطي القانوني . والتخصيص يجب ان يكون بمعدل ٥٪ من الربح السنوي طالما ان هذا الاحتياطي لا يصل الى ١٠٪ من رأس المال .

وفي النهاية ، ان الاحتياطيات هي ارباح غير موزعة ، وهي كالاستهلاكات غير ممثلة في موجودات الميزانية .

انها تشكل فقط قسماً من الوضع الصافي ، اذ هي تفسر تزايد ، ومقابلها الوحيد ، مع رأس المال ، هو الفرق الايجابي بين مجموع موجودات المشروع ومجموع الديون .

٥ - الديون . - بعد ان بينا كيف يظهر الربح والاحتياطيات في الميزانية ، فلننظر الى وضع الخسائر :

نفترض ايضاً، ان جرد الأموال والديون، في ١٩٧٣/١٢/٣١ اعطى هذه المعلومات :

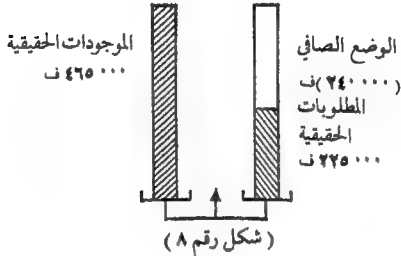
١٠٠٠٠٠ ف	عقارات
٦٠٠٠٠	معدات
١٥٠٠٠٠	ستوكات ومواد اولية وبضائع
١٣٥٠٠٠	مبالغ موجبة لصالح المشروع على الزبائن
٢٠٠٠	مصارف وصندوق
<u>٤٦٥٠٠٠ ف</u>	المجموع
<u>٢٢٥٠٠٠ ف</u>	ديون

ان الوضع الصافي في ١٩٧٣/١٢/٣١ يكون في هذه الفرضية كما يلي :

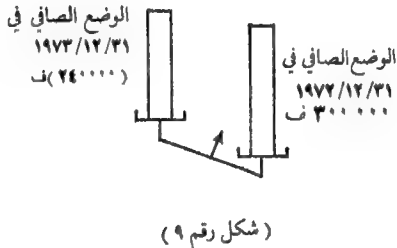


$$٤٦٥٠٠٠ - ٢٢٥٠٠٠ = ٢٤٠٠٠٠ \text{ ف}$$

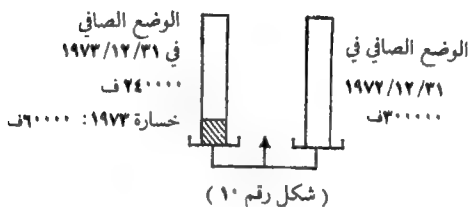
والرسم البياني الناتج عن هذه المعلومات هو التالي :



إذا وضعنا على كفتي ميزان الوضع الصافي في  
١٩٧٢/١٢/٣١ (٣٠٠ ٠٠٠ ف) والوضع الصافي في  
١٩٧٣/١٢/٣١ (٢٤٠ ٠٠٠ ف) كما سبق وحددناه ، يبدو اختلال  
مقداره (٦٠ ٠٠٠ ف) يعادل الخسارة الواقعة خلال سنة ١٩٧٣  
(انظر الشكل رقم ٩) .



يجب اذاً اضافة الخسارة المذكورة الى الكفة الاولى من اجل  
اعادة التوازن .



وعندها تظهر ميزانية المشروع كما يلي :

### الميزانية في ١٩٧٣/١٢/٣١

المطلوبات	الموجودات
المطلوبات الفعلية	الموجودات الفعلية :
ديون ..... ٢٢٥٠٠٠	عقارات ..... ١٠٠٠٠٠
الوضع الصافي	معدات ..... ٦٠٠٠٠
- رأس المال ..... ٢٠٠٠٠٠	ستوكات ..... ١٥٠٠٠٠
احتياطيات ..... ١٠٠٠٠٠	زبائن ..... ١٣٥٠٠٠
	بنك وصندوق ..... ٢٠٠٠٠
	<b>المجموع</b> ..... ٤٦٥٠٠٠
	الوضع الصافي
	خسارة ١٩٧٣ ..... ٦٠٠٠٠
<b>٥٢٥٠٠٠</b>	<b>٥٢٥٠٠٠</b>

نجد ، بعد هذه الميزانية ، ان الموجودات الفعلية (٢٦٥٠٠٠) ف مخففة بمقدار الديون الفعلية (٢٢٥٠٠٠) ف تعطي وضعاً صافياً مقداره (٢٤٠٠٠٠) ف يعرف بدوره هكذا :

رأس مال اساسي في ١٩٧٢/١/١	٢٠٠٠٠٠
احتياطات (ارباح غير موزعة ١٩٧٢)	١٠٠٠٠٠
	<u>٣٠٠٠٠٠</u>
ينقص : خسارة ١٩٧٣	٦٠٠٠٠
المقدار الصافي	<u>٢٤٠٠٠٠</u>

وعندما يتقرر اقتطاع الخسارة من مركز « الاحتياطات » يخفض هذا المركز من (١٠٠٠٠٠) ف الى (٤٠٠٠٠) ف ويزول حساب « خسائر ١٩٧٣ » من القسم الايمن من الميزانية .

## ٢ - الوزنات وخصائصها

١ - الدراسة النظرية . - ان اللجوء الى فكرة التوازن بين كفتي الميزان كما جرى حتى الآن ، تدعونا الى القول ان خصائص الوزنات<sup>(١)</sup> تفسر اولاً الاوضاع الغريبة للوضع الصافي او للخسائر التي تتراكم على التوالي في ديون المشروع وفي امواله .

(١) نشير الى ان فكرة وزن الموجودات ، استعملت انما بدون تمثيل بياني ، من قبل الفرد نيارك A. Ney - Marek في المؤتمر الحقوقي الدولي للشركات المساهمة المنعقد في بروكسل سنة ١٩٩٠.

(٣) النظرية والتطبيق في المحاسبة

وفي الواقع ، ان وزن الموجودات هو عموماً أعلى من وزن  
الديون ، بحيث ان كفة اليمين التي تحتوي على عناصر  
الموجودات الحقيقية هي اقل من كفة اليسار التي تتلقى افعال  
المبالغ المتوجة لصالح الدائنين .

ويتوجب اذاً اكمال هذه المبالغ الاخيرة بفروقات الوزنات  
اي بالوضع الصافي .

هذا الوضع الصافي يتضمن أغلب الاحيان وضع الميزانية  
السابقة يضاف اليها الربح المحقق بعد ذلك .

ولكن اذا اضفنا الوضع الصافي للميزانية السابقة في كفة  
اليسار فان هذه تثقل عن كفة اليمين . وهذه يجب ان تكمل  
بدورها بوزن الخسارة الناتجة عن هذا الوضع ، بحيث يعود  
التوازن من جديد .

انه في مثل هذه الظروف تبدو فصول الموجودات الحققة  
والمطلوبات الحققة وفصول الوضع الصافي مختلطة ، في حين انها  
في الواقع تتفاعل بشكل متكامل بحيث ان مجاميع الوزنات  
تتعاادل في النهاية .

وهناك خصائص أخرى تتكشف بمناسبة المقارنة بين  
الوزنات :

أ) ان العناصر المكونة للاموال ، ولنديون وللمراكز

المستعملة لتحليل الوضع الصافي يمكن ان تتجمع او تتفرق بدون اي تغيير في بنية الموجودات والمطلوبات .

وبهذا الشأن تجمع البضائع ، والمواد الاولية والسلع قيد الصنع المفصلة بندا بندا في الجرد ، في الميزانية تحت العنوان الاجمالي « ستوكات » او تجمع في مختلف الفصول بحسب طبيعتها .

ويمكن ايضاً قسمة الديون الى عدة فئات بين الدائنين :  
مجهزون ، سندات للدفع دائنون مختلفون ، دولة . . الخ او  
تجزئة الوضع الصافي الى رأس مال احتياطي قانوني ،  
احتياطيات ، ارباح او خسائر .

ب ) ان نتيجة الوزنات تعطي اهمية الوضع الصافي ،  
وهذا الوضع الصافي لا يتغير في الظروف التالية :

- عندما نجمع او عندما نطرح نفس المبلغ من مجموع  
الأموال ومن مجموع الديون :

ان استلام بضائع من مجهز لقاء دفع ثمنها خلال ٩٠ يوماً ،  
يزيد الموجودات ( ستوكات ) والديون ( مبالغ يتوجب دفعها  
للمجهزين ) .

ان الدفع بموجب شيك لدين متوجب لدائن يخفض  
الموجودات ( نقدية ) ويخفض بذات الوقت ديون المشروع  
( دائنون مختلفون ) .

- اذا بدلنا احد فصول الموجودات بمبلغ يقتطع او يضاف الى  
فصل آخر من الموجودات الحقيقة :

ان الدفع بموجب شيك لثمن سيارة يزيد في المركز ( معدات  
نقل ) ويخفض مقدار النقديات المصرفية .

وقيام زبون بدفع ما يترتب عليه نقداً لقاء فاتورة يخفض  
الحقوق المترتبة على الزبائن ويزيد في موجودات الصندوق .

- اذا غيرنا فصل الديون بمبلغ يحذف أو يضاف الى فصل  
آخر من المطلوبات الفعلية :

ان تسديد دين مترتب لصالح مجهز بموجب سند لأمر  
يخفض من قيمة المبالغ المترتبة لصالح المجهزين ويزيد في مقدار  
« سندات الدفع » .

نلاحظ تماماً وفي جميع الأحوال ، ان الفرق بين وزنات  
الاموال ووزنات الديون لا يتغير .

ج ( بالمقابل ، ان الوضع الصافي يتغير في الفرضيات  
الآخري :

انه يتحسن في الحالات التالية :

- ان الموجودات تزداد دون ان تزداد الديون بمقدار الزيادة .

- ان الديون تنقص بدون تخفيض مقابل في الموجودات .

- ان فئة من الموجودات تزيد بمقدار أعلى من مقدار

التخفيض الطارئ على فئة اخرى من الموجودات .  
- ان فئة من الديون تنخفض بدون زيادة مقابلة في عنصر  
آخر من عناصر المطلوبات .  
ان بعض الامثلة التالية تدل على كيفية حصول هذا  
التحسن :

● سندات اشترت بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ف وبيعت نقداً بمبلغ  
٢٥ ٠٠٠ ف ان الموجودات تزداد بمقدار ٥ ٠٠٠ ف دون دين  
جديد ، مما ينتج ربحاً يحسّن الوضع الصافي .

● مجهز يترتب له ١٠ ٥٠٠ ف يمنح المشروع حسناً قدره  
/ ٥٠٠ ف لقاء دفع معجل : ان الديون على الغير تنخفض  
بمقدار / ١٠ ٥٠٠ / ف في حين ان الموجودات لا تنخفض الا بمقدار  
/ ١٠٠ ٠٠٠ / ف مما يعني ربحاً مقداره ٥٠٠ ف .

● كمية من البضاعة اشترت بمبلغ ١٥ ٠٠٠ ف اعيد بيعها  
بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ف في حين ان الستوكات لم تنخفض الا بمقدار  
١٥ ٠٠٠ ف ، ومنها يتحقق ربح مقداره ( ٥ ٠٠٠ ) ف .

● كمية من البضاعة اشترت بمبلغ ١٥ ٠٠٠ ف اعيد بيعها  
بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ف في حين ان الستوكات لم تنخفض الا بمقدار  
١٥ ٠٠٠ ف ، ومنها يتحقق ربح مقداره ( ٥ ٠٠٠ ) ف .  
● من أجل حلّ خلاف مع مجهز دائن له ( ١٠ ٠٠٠ ) ف

جرت تسوية على اساس دفع /٧٥٠٠/ ف بموجب كمبيالة مقبولة مدتها ٦٠ يوماً .

ان مركز « مجهزون » قد تدنى بقيمة ( ١٠٠٠٠ ) ف في حين ان المركز المسمى « سندات للدفع » لم يزد الا بمقدار ٧٥٠٠ فرنك ، اي بتخفيض على المشتريات مقداره ( ٢٥٠٠ ) ف .

ان الوضع الصافي يتدنى باتجاه معاكس . في الظروف التالية :

- تنخفض الموجودات بدون ان تنخفض الديون بما يعادلها .

- تزداد الديون ، دون ان تزداد الموجودات بما يقابلها .

- فئة من الموجودات تزداد بمبلغ اقل من التخفيض الحاصل في فئة اخرى من الموجودات .

- فئة من الديون تزداد دون ان ينخفض بالمقابل اي عنصر من عناصر المطلوبات .

هذه التخفيضات الطارئة على الوضع الصافي تتحقق في العمليات التالية :

- ارسال شيك بقيمة الف فرنك لتسديد فوائد متأخرة مستحقة لدائن ، تقلل الموجودات دون ان تخفض الديون .

- ان القيد الاضافي ضمن المبالغ المترتبة كضريبة على



الارباح يزيد في مقدار الديون ودون ان يكون له مقابل في الموجودات .

ان البيع بسعر / ١٠٠٠٠ / ف لكمية من البضاعة مشتراها بـ ( ١٢ ٥٠٠ ) ف لا يسمح بأن نجد في المخزون الصندوقي عوضاً مقابلاً لتخفيض الستوكات هناك خسارة مقدارها ( ٢٥٠٠ ) ف .

بمناسبة خلاف حول بدل ايجار مستحق للمالك ، جرت قيدية تقديرية بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ف في الديون المحتملة في مركز اسمه « نفقات للدفع » وحددت المحكمة المبلغ المتوجب دفعه بقيمة ( ١٥ ٠٠٠ ) ف . ان حساب المالك سوف يرفع في قسم المطلوبات الى ( ١٥ ٠٠٠ ) ف في حين ان نفقات الدفع لم تنخفض الا بمقدار ( ١٠ ٠٠٠ ) ف . هناك اذاً خسارة قدرها ٥ ٠٠٠ ف . يجب تدوينها .

فضلاً عن ذلك اذا حللنا كل عمليات المشاريع المحققة خلال فترة معينة ، يبدو انه ، بحسب خصائص الوزنات وبعد تجميع المبادئ التي سبق ذكرها ، يزداد الوضع الصافي بالمقادير التالية :

- زيادة سعر بيع البضائع المسلمة الى الزبائن عن سعر كلفة تلك البضائع .

- مختلف الارباح المحققة ( فوائد لصالح المشروع ،

ايرادات عقارية ومنقولة حسومات لصالحنا ، الخ ) .  
وبالمقابل ينخفض الوضع الصافي ، خلال نفس الفترة بما يلي :

- نفقات معقودة من أجل انتاج وتوزيع واشراف وادارة الاموال العاملة .

- خسائر ناتجة من استهلاك الثوابت . والمؤونات المحتسبة من اجل تدني قيمة الاموال ، ومن اجل الضرائب على الارباح .

ويستنتج بوضوح انه ، اذا كانت الزيادات المتكونة بفضل الارباح والمكاسب ، اعلى من مقدار الانخفاضات المتكونة من جراء الاعباء والخسائر ، ان الفرق هو ربح ، وانه اذا كانت الاولى اقل من الثانية ، فهناك عجز .

نلاحظ في هذه الظروف ، ان نتيجة مشروع ما تظهر اولاً بمقارنة وضعين صافيين متتاليين وان مقدار النتيجة يبرره بالتالي الفرق بين الارباح او المكاسب والاعباء او الخسائر .

علماً بأنه ، عند تحديد الربح ، بالمقارنة بين الاوضاع الصافية ، يتوجب تحريج التقديمات الجديدة في رأس المال ، التي قد يمكن ان يكون قد حصلت ، ثم عند اللزوم ، احتساب

توزيعات الارباح ، وهي أمور لا تتعلق مباشرة بالمقبوضات او بنفقات الاستثمار في المشروع .

وهذا الشأن ، سبق القول ان الوضع الصافي يتدنى عندما تحصل توزيعات ارباح .

٢- تطبيقات رقمية . - اذا نحن استعدنا مثل المشروع الذي أظهر وضعه الصافي في اول كانون الثاني ١٩٧٢ مبلغاً مقداره ٢٠٠.٠٠٠ ف ثم اصبح في ٣١ - ١٢ - ١٩٧٢ يساوي / ٣٣٠.٠٠٠ / ف . ان هذين المبلغين يُحْلَلَان على الشكل التالي :

١٩٧٢/١٢/٣١	١٩٧٢/١/١	
٤٣٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	اموال
١٠٠.٠٠٠	٠	ديون
٣٣٠.٠٠٠	٢٠٠.٠٠٠	الوضع الصافي
	١٣٠.٠٠٠	الفرق الايجابي او الربح

تدون السجلات المحاسبية كل يوم عمليات المشروع ،  
والحركات الحاصلة خلال سنة ١٩٧٢ يمكن تلخيصها . بهذا  
الشكل ، بعد اعطاء رقم تسلسل لكل مجموعة من العمليات :

١٠٠٠٠٠٠	١ - بيع بالدين الى الزبائن
٧٠٠٠٠٠	٢ - شراء بضائع من المجهزين تدفع بأجل
	٣ - مبالغ مقبوضة بالصندوق والمصرف
	٤ - تسديدات الزبائن
٨٨٠٠٠٠	٥ - أرباح متفرقة
	٦ - أموال مدفوعة نقداً أو بموجب شيكات مصرفية
	٧ - شراء عقارات
	٨ - شراء معدات
	٩ - تسديدات للمجهزين
	١٠ - نفقات واعباء يقتضيها الاستثمار
١٠٢٥٠٠٠	( براءات ، أجور ، نفقات مختلفة ) ٢٦٥٠٠٠
	١١ - تدني قيم ملحوظ في الجرد
	١٢ - على العقارات
١٠٠٠٠	١٣ - على المعدات
	١٤ - ستوكات البضاعة في نهاية سنة الاعمال
١٠٠٠٠٠	بحسب الجرد

ويسمح تطبيق خصائص الوزنات ، بعد استعمال تسلسل  
الحسابات المقدم أعلاه ، وبعد الاشارة الى رقم تسلسل العملية

اعلاه ، بتنظيم الميزانية المفسرة فيما يلي ، مع التذكير بأن الوضع في ١٩٧٢/١/١ يتضمن هذين العنصرين :

١٥ - نقود في الصندوق والمصارف ٢٠٠ ٠٠٠ ف  
١٦ - رأس المال ( او الوضع الصافي ) ٢٠٠ ٠٠٠ ف

### الميزانية المشروحة في ١٩٧٢/١٢/٣١

#### الموجودات الحقيقية

##### عقارات

٧ - بحسب النفقات عن طريق الصندوق والمصرف ١٠٥ ٠٠٠  
١٢ - ناقص تدني القيمة ٥ ٠٠٠  
١٠٠ ٠٠٠

##### معدات

٨ - بحسب النفقات عن طريق الصندوق والمصرف ٥٥ ٠٠٠  
٣ - ناقص تدني القيمة ٥ ٠٠٠  
٥٠ ٠٠٠  
١٤ - بحسب الجرد ١٠٠ ٠٠٠

##### حقوق على الزبائن

١ - مبيعات عامة ١٠٠٠ ٠٠٠  
٤ - مدفوعات الزبائن نقداً وعن طريق المصارف ٨٧٥ ٠٠٠  
١٢٥ ٠٠٠  
صندوق ومصرف

١٥ - نقدية من ١٩٧٢/١/١ ٢٠٠ ٠٠٠  
٣ - نقود مقبوضة ٨٨ ٠٠٠

٦ - نقود مدفوعة ١٠٨ ٠٠٠  
٥٥ ٠٠٠ ١٠٢٥ ٠٠٠  
٤٣٠ ٠٠٠  
المجموع

## المطلوبات الحقيقية

ديون مستحقة للمجهزين

٢- شراء بضاعة ..... ٧٠٠.٠٠٠

٩- تسديد عن طريق الصندوق والمصرف ٦٠٠.٠٠٠

١٠٠.٠٠٠

٣٣٠.٠٠٠

الوضع الصافي

سبق الايضاح بأن رأس المال في ١/١/١٩٧٢ (١٦) كان  
/ ٢٠٠.٠٠٠ / ف وان الربح المحقق يساوي :

$$٣٣٠.٠٠٠ - ٢٠٠.٠٠٠ = ١٣٠.٠٠٠ \text{ ف}$$

علماً بأن أي مبلغ جديد لم يدخل كرأس مال جديد وانه لم  
يجر اي توزيع اذ ان الاستثمار هو في سنته الاولى .

ان المحاسبة تمكّن من تحليل هذا الربح في جدول نتائج  
يمكن تلخيصه على الشكل التالي :

### بيع البضاعة

١ ٠٠٠ ٠٠٠

١- مبيعات عامة

### كلفت البضاعة المباعة

٧٠٠.٠٠٠

٢- مشتريات عامة

٦٠٠.٠٠٠

١٠٠.٠٠٠ ١٩٧٢ آخر ستوك

٤٠٠.٠٠٠

الفرق القائم

## نفقات واعباء

١٠ - نفقات عن طريق الصندوق والمصرف ٢٦٥ ٠٠٠

١١ - انخفاض ملحوظ في الجرد ١٠ ٠٠٠

٢٧٥ ٠٠٠

## ارباح مختلفة

٥ - اموال مقبوضة في الصندوق والمصرف ٥ ٠٠٠ ٢٧٠ ٠٠٠

١٣٠ ٠٠٠

الربح الصافي

## ٣ - التدوين المحاسبي

اوضحنا اعلاه ان سجلات المحاسبة تدون كل يوم عمليات المشروع ويجب ان يفهم من ذلك ان المشتريات والمبيعات والمقبوضات والمدفوعات الخ تدون بالتسلسل التاريخي في يومية ( او يوميات ) ثم في حسابات اخرى .

ولتفسير هذا الاجراء ، بوضوح ، نبتدىء بالاشارة الى فائدة الحسابات والقواعد التي تعمل قبل الانتقال الى درس دفتر او دفاتر اليومية .

### ١ - الحسابات . - فوائدهم وقواعده :

ان المشروع الذي سبق ان درسنا نشاطاته هو على علاقة مع الزبون « لوگران » .

اثناء سنة ١٩٧٢ اشترى هذا الاخير بضائع دفع ثمنها

بموجب شيك مصرفي بحيث ان وضعه كان ، على التوالي ، كما يلي :

فاتورة رقم ١٢ ..... ١٠٢٥٠	١/١٢
شيك بقيمة ..... - ٥٢٥٠	١/١٥
الباقى في الرصيد المدين ..... ٥ ٠٠٠	
فاتورة رقم ٦٥ ..... + ١٨ ٠٠٠	٤/١٨
مجموع ديونه ..... ٢٣ ٠٠٠	
شيكه ترصيداً ..... - ٢٣ ٠٠٠	٤/٢٤
رصيد ..... لا شيء	
شيك تسديداً مسبقاً ..... - ٣٠ ٠٠٠	١١/١٢
رصيد لصالحه او دائن ..... - ٣٠ ٠٠٠	
فاتورة رقم ١٣٠ ..... + ٢٨ ٥٠٠	١١/١٥
رصيد دائن ..... - ١ ٥٠٠	
فاتورة ١٥٠ ..... + ١٥ ٠٠٠	١٢/٢٨
رصيد مدين ..... ١٣ ٥٠٠	

اذا كانت مثل هذه القيديات للعمليات مع السيد لوغران تدل على مقدار دينه ( او على ما يتوجب له ) . بعد كل عملية ، فيجب الاعتراف ان خلط عمليات الجمع والطرح ، هو عمل غير حكيم وانه يتسبب في العديد من الاغلاط .

الامر الذي اضطر الممارسين الى تجميع المعاملات ذات الاتجاه الواحد باضافة مبالغها الى بعضها البعض دوماً ، بحيث



ان وضع الزبون يظهر بطرح المجموع الاقل من المجموع الاعلى .

هذا التجميع يحصل في جدول يسمى « حسابا » يقسم الى قسمين متميزين حيث تُدون فيهما من جهة القوائم المدينة باسم الزبون ، ومن جهة اخرى المدفوعات التي يقوم بها .

فضلاً عن ذلك لما كانت المبالغ المترتبة على الزبون تشكل موجوداً يظهر في القسم الايمن من الموازنة ، فانه من المنطقي ان تظهر المديونيات هي بدورها في نفس الجهة من هذا الجدول . هذه الجهة تعنون - مديونية او ( من ) . والتحركات التي من شأنها الانقاص تدون في القسم الايسر من الميزانية المسمى المطلوبات او ( الى ) ، وعندئذ نحصل على الجدول التالي :

#### حساب السيد لوغران

التاريخ	الشروحات	المبلغ	التاريخ	الشروحات	المبلغ
١/١٢	فاتورة رقم ١٢	١٠٢٥٠	١/١٥	شيكه بقيمة ٥٢٥٠	
٤/١٨	فاتورة رقم ١٥	١٨ ٠٠٠			
١١/١٥	فاتورة رقم ١٣	٢٨٥٠٠	٤/٢٤	شيكه تسديداً ٢٣ ٠٠٠	
١٢/٢٨	فاتورة رقم ١٥٠	١٥ ٠٠٠	١١/١٢	شيكه تسديد مسبق ٣٠ ٠٠٠	
	المجموع	٧١ ٧٥٠		المجموع	٥٨ ٢٥٠

ان الفرق بين ٧٥٠ و٧١٢٥٠ و٥٨ يعطي تماماً الرصيد اللدين  
بمبلغ ١٣٥٠٠ فرنك . وقد جرت العادة ايضاً على تقديم حساب  
يبرز رصيد كل عملية وفي ما يلي نموذجة وهو موجود في أغلب  
المحاسبات المسوكة باليد او بواسطة آلة .

### حساب السيد لوغران

التاريخ	الشروحات	المدين	الدائن	الرصيد
١/١٢	فاتورة رقم ١٢	١٠٢٥٠	-	١٠٢٥٠ م
١/١٥	شيكه بقيمة	-	٥٢٥٠	٥٠٠ م
٤/١٨	فاتورة ٦٥	١٨٠٠٠	-	٢٣٠٠٠ م
٤/٢٤	شيكه ترصيداً	-	٢٣٠٠٠	مرصد
١١/١٢	شيكه تسديداً مسبقاً	-	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠ د
١١/١٥	فاتورة رقم ١٣٠	٢٨٥٠٠	-	١٥٠٠ د
١٢/٢٨	فاتورة ١٥٠	١٥٠٠٠	-	١٣٥٠٠ م
	المجاميع	٧١٧٥٠	٥٨٢٥٠	١٣٥٠٠ م

ان العمليات التجارية مع المجهز روبير تسمح بدرس هذا  
المثال الآخر .

٥/٢٠	فاتورته رقم ١٢٠٤ لارسال بضاعة	٢٥٠٠٠
٥/٣١	شيكه تسديداً	٢٥٠٠٠
	الرصيد	لا شيء
١٢/٢٥	فاتورته رقم ٤٢١٢	٢٨٥٠٠
١٢/٣٠	محسومات ممنوحة	٥٠٠
	الرصيد الدائن	٢٨٠٠٠

ان المبالغ التي يجب دفعها للمجهزين اذ تشكل ديوناً مدونة في مطلوبات الميزانية ، وبالتالي في قسمها الايسر ، من الطبيعي ايضاً ان البضائع المفوترة من قبل المجهزين تدوّن في القسم الايسر من الحسابات . وتسديدها يدوّن في القسم الأيمن .

وحساب المجهز روبير يكون كما يلي :

تاريخ	شروحات	مدین	دائن	رصید
٥/٢٠	فاتورته رقم ١٢٠٤	-	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠ د
٥/٣١	شيكنا	٢٥٠٠٠	-	مرصّد
١٢/٢٥	فاتورته رقم ٤٢١٢	-	٢٨٥٠٠	٢٨٥٠٠ د
١٢/٣٠	محسوماته	٥٠٠	-	٢٨٠٠٠ د
	المجاميع	٢٥٥٠٠	٥٣٥٠٠	٢٨٠٠٠ د

سبق ان شرحنا بأن الوضع الصافي يضاف الى المطلوبات حتى يتحقق التوازن مع الموجودات في الميزانية ، بحيث ان الحسابات الداخلة في الميزانية ، تعتبر دائنة بمقدمات رأس المال وبالأرباح المحققة ، وتعتبر مدينة بالنفقات وبالأعباء وبالخسائر .

ومن اجل سهولة تحليل أسباب التغيرات التي يمكن ان تطرأ على ثروة المشروع ، يُفتح عددٌ من الحسابات يتناسب مع عدد فئات العمليات . تمشياً مع هذه الافكار يدون في حساب « ضرائب ورسوم » الشروحات التالية :

التاريخ	الشروحات	مدین	دائن	رصید
۳/۲۵	تسديد قيمة البراءة	۱۲۰۰۰	-	م ۱۲۰۰۰
۹/۳۰	تسديد رسوم الطرقات	۱۰۰۰	-	م ۱۰۰۰
۱۲/۳۰	رسوم آرمه	۲۰۰	-	م ۲۰۰
المجموع		۱۳۲۰۰		م ۱۳۲۰۰

وفي النهاية يجب ان نحفظ ما يلي من افحص هذه  
الجداول :

- ان الحساب يتألف من عامود مدين ( يمين ) ومن عامود  
دائن ( يسار ) . والفرق بين المدين والدائن يسمى رصيماً .

ويكون الحساب مديناً اذا كان عامود المديونية اكبر من  
العامود الدائن .

ويكون الحساب دائناً اذا كان العامود الدائن اكبر قيمةً من  
العامود المدين .

ويكون الحساب مرصداً عندما يتساوى مجموع العامود  
الدائن مع مجموع العامود المدين .

ويكون الحساب مفتوحاً لكل من العناصر التي تتألف منها  
الاموال ( الموجودات ) ، والديون ، ( المطلوبات الحقيقية )  
وللوضع الصافي .

ونجد في العديد من المشاريع ما يلي :

- الموجودات ( حسابات مدينة ) :

اراضي عقارات ، معدات ، اثاث ، ستوك ، زبائن ،  
مدينون مختلفون ، محفظة الاسناد ، مصرف ، صندوق .

مطلوبات ( حسابات دائنة ) :

مجهزون ، سندات دفع ، دائنون مختلفون .

الوضع الصافي :

حسابات دائنة : رأس المال ، الارباح .

حسابات مدينة : أعباء مختلفة ، خسائر .

وكل هذه الحسابات انشئت عملياً ، في اغلب الاحيان ،  
بشكل بطاقات فردية ، بحيث اذا جمعت تكون دفتر  
الاستاذ .

- القواعد التي تحكم مسار الحسابات هي القواعد الناشئة  
عن اعتماد خصائص الوزنات ، وهي تتلخص بما يلي :

يُزاد حساب الموجودات ، ( او يُجعل مديناً بالزيادات  
الطارئة على الموجودات ) ويخفض ( او يجعل دائناً )  
بالتخفيضات والتزيلات والسحوبات ، وتدني الاسعار .

وَيُجْعَلُ الْحَسَابُ الْوَارِدُ فِي قِسْمِ الْمَطْلُوبَاتِ دَائِماً بِالْأَدْيَانِ  
الْجَدِيدَةِ وَيَنْقُصُ أَوْ يَخْفُضُ أَوْ يُجْعَلُ مَدِيناً بِالتَّسْرِيعَاتِ  
وَبِالْحُسُومَاتِ الْخ .

وَالْحَسَابُ الدَّائِنُ مِنَ الْوَضْعِ الصَّافِي يَزَادُ ، ( أَوْ يُجْعَلُ  
دَائِماً ) بِالْأَرْبَاحِ الْمَحْقُوقَةِ ، وَمِثْلُهُ يَزِيدُ الْحَسَابَ الْمَدِينِ ، أَوْ  
( يُجْعَلُ مَدِيناً ) بِالْأَعْبَاءِ الْمَتْرَبَةِ عَلَى الْمَشْرُوعِ . فَضْلاً عَنْ  
ذَلِكَ ، تَجَرُّ كُلُّ حَرَكَةٍ تَلْحَظُ فِي الْقِسْمِ الْمَدِينِ أَوْ فِي الْقِسْمِ  
الدَّائِنِ مِنْ أَيِّ حَسَابٍ ( أَوْ مِنْ عِدَّةِ حَسَابَاتٍ ) وَرَائِهَا قَيْدِيَّةٌ فِي  
الْقِسْمِ الدَّائِنِ أَوْ فِي الْقِسْمِ الْمَدِينِ مِنْ حَسَابٍ آخَرَ ( أَوْ فِي جُمْلَةٍ  
حَسَابَاتٍ أُخْرَى ) .

لَقَدْ رَأَيْنَا أَنَّ الْحَرَكَاتِ الَّتِي تَتَنَاوَلُ مَرَاكِزَ الْمِيزَانِيَّةِ يَجِبُ أَنْ  
تُحَافَظَ دَائِماً عَلَى تَوَازُنِ كَفْتَيْ الْمِيزَانِ وَأَنْ كُلُّ تَغْيِيرٍ فِي مَاهِيَةِ مَالٍ أَوْ  
دَيْنٍ يَجْرُ وَرَاءَهُ تَغْيِيراً أَمَّا فِي مَالٍ آخَرَ أَوْ فِي دَيْنٍ آخَرَ .

وَعِنْدَمَا يَقَعُ فَرْقٌ فِي الْقِيَمَةِ فَإِنَّ التَّبَاعِدَ الْمُلْحُوظَ يُمَثِّلُ رِبْحاً  
أَوْ خَسَارَةً تَوْثِّرُ فِي الْوَضْعِ الصَّافِي .

فِي الْمَحَاسِبَةِ يَجِبُ دَائِماً اتِّبَاعُ هَذَا الْمَبْدَأِ وَمِنْ ثَمَّ التَّغْيِيرُ فِي  
حَسَابَيْنِ عَلَى الْأَقْلَ لِكُلِّ عَمَلِيَّةٍ . وَعِنْدَئِذٍ يَقَالُ أَنَّ الْمَحَاسِبَةَ  
تَمْسُكُ مَزْدُوجَةً .

واذا اردنا تبين ذلك ، فانا نستعيد بعضاً من الامثلة المعطاة  
ويكون لدينا ما يلي :

أ ) بالنسبة الى العمليات غير المؤثرة في الوضع الصافي :

- تسديد بموجب شك لدين مترتب لصالح دائن :
- الحساب الذي يجب ان يعتبر مديناً : مدينون مختلفون .
- الحساب الذي يجب ان يعتبر دائناً : المصرف .
- التسديد نقداً لفاتورة مستحقة على زبون :

الحساب المدين : الصندوق

الحساب الدائن : الزبائن .

ب ) وبالنسبة الى العمليات المؤثرة في الوضع الصافي زيادة  
او نقصاً .

- بيعت نقداً بسعر ٢٥٠٠٠ ف اسناداً اشترت  
بقيمة ٢٠٠٠٠ ف .

حساب مدين : الصندوق ( ٢٥٠٠٠ ف )

حساب دائن : محفظة السندات ( ٢٠٠٠٠ ف )

: ارباح مختلفة ( ٥٠٠٠ ف )

- ارسال شيك قيمته ١٠٠٠ ف لدفع فوائد تأخير مرتبة  
لصالح دائن :

حساب مدين : نفقات مالية

حساب دائن : الينك

حالة خاصة بتدوين مشتريات ومبيعات البضائع :

عندما نشترى بضاعة بقيمة ١٠٠٠ ف من جهاز ،  
فالحسابات العاملة هي :

حساب مدين : الستوكات ١٠٠٠ ف

حساب دائن : مجهزون ١٠٠٠ ف

واذا اعيد بيع هذه البضاعة بمبلغ ١٢٥٠٠ ف

الحساب المدين : الزبون زيد... (١٢٥٠٠) ف

الحساب الدائن : ستوكات (١٠٠٠) ف

ارباح على المبيعات ٢٥٠٠ ف

انما للأسف في العديد من المشاريع ، يصعب التوصل  
بسرعة الى سعر الكلفة لكل سلعة مباعه ، من اجل احتساب  
الربح البيعي المحقق حالاً .

ويكفي ان ننظر الى المؤسسات التي تبيع بالمفرق ، الأغذية  
والخرضوات الخ لكي نأخذ فكرة عن اهمية المشكلة . نفترض  
في قضية بسيطة نسبياً وجود الحركات المتتابعة التالية :



بيع	شراء	
-	٥٠٠٠	١-١٠ شراء ١٠٠ بسعر سلعة أ ٥٠ ف
-	١٥٠٠٠	١-٢٠ - ٢٠٠ بسعر سلعة ب ٧٥ ف
٦٠٠٠	-	١-٢٢ مبيع ٧٥ بسعر سلعة أ ٨٠ ف
-	١٧٠٠٠	١-٢٣ شراء ٢٠٠ بسعر سلعة أ ٦٠ ف
١٧٠٠٠	-	١-٢٦ مبيع ١٧٠ بسعر سلعة ب ١٠٠ ف
-	٢٤٠٠٠	١-٢٧ شراء ٢٠٠ بسعر سلعة ب ٨٠ ف
١٦٢٠٠	-	١-٢٨ مبيع ١٨٠ بسعر سلعة أ ٩٠ ف
٣٧٢٠٠	-	١-٣٠ مبيع ٣١٠ بسعر سلعة ب ١٢٠ ف
-	١١٥٠٠٠	١-٣٠ شراء ١٠٠٠ بسعر سلعة ج ١١٥ ف
١٥٠٠٠	-	١-٣١ مبيع ١٠٠ بسعر سلعة ب ١٥٠ ف
٧٢٠٠٠	-	١-٣١ مبيع ٤٠٠ بسعر سلعة ج ١٨٠ ف
١٤٩٩٠٠	٢٧٢٠٠٠	المجموع

واذا اردنا ايجاد نتيجة هذه العمليات في ٣١ كانون الثاني من المؤكد ان الفرق بين المشتريات والمبيعات وهو ٢١١٠٠ ف ، لا يكون خسارة لأن المبيعات المختلفة تركت ربحاً ، ومن جهة ثانية لأن السلع لم تباع كلها .

واحدٌ من الاعمال التالية يجب ان يُنفَّذ عندئذ :

او يحسب الفرق بين سعر البيع وسعر الشراء لكل بيعة او يسعى الى معرفة سعر كلفة البضائع غير المباعة من اجل تحديد الفرق الاجمالي بين المبيعات واسعار كلفتها .

والاسلوبان يجب ان يؤديا بالطبع الى نتائج متساوية بدقة . ونتفحص النتائج المحققة بحسب الاسلوب الاول مع اعتماد الجداول التالية<sup>(١)</sup> .

---

(١) هذا هو نظام « الجرد الدائم »

( السلع أ )

كميات		سعر الكلفة			سعر البيع	ارباح على البيع
داخل	خارج	الوحدة الداخل الخارج				
١٠٠	-	٥٠	-	٥٠٠٠	-	-
-	٧٥	٥٠	-	٣٧٥٠	٦٠٠٠	٢٢٥٠
٢٠٠	-	٦٠	-	١٢٠٠	-	-
-	٢٥	٥٠	-	١٢٥٠	١٦٢٠٠	٥٦٥٠
١٨٠	١٥٥	٦٠	-	٩٣٠٠	-	-
٣٠٠	٢٥٥	٦٠	١٧٠٠٠	١٤٣٠٠	٢٢٢٠٠	٧٩٠٠
٤٥		٦٠	٢٧٠٠			
سلع غير مباعه او ستوك						

السلع ( پ )

الكميات		سعر الكلفة		الوحدة	سعر البيع	ربح على المبيع
الداخلية	الخارجية	الداخلية	الخارجية			
٢٠٠	-	١٥٠٠٠	-	٧٥	-	١-٢٠ شراء
-	١٧٠	-	١٢٧٥٠	٧٥	١٧٠٠٠	١/٢٦ مبيع
٣٠٠	-	٢٤٠٠٠	-	٨٠	-	١/٢٧ شراء
-	٣٠	-	٢٢٥٠	٧٥	٣٧٢٠٠	١/٣٠ مبيع
-	٢٨٠	-	٢٢٤٠٠	٨٠	١٢٥٥٠	٢١٠
-	١٠	-	٨٠٠	٨٠	٧٠٠٠	١/٣١ مبيع
٥٠٠	٤٩٠	٣٩٠٠٠	٣٨٢٠٠	٨٠	٥٥٧٠٠	
			٨٠٠			

السلع (ج)

۱۱۵۰۰۰	۱۱۵	۱۰۰۰	۱/۳۰ شراء
۷۷۰۰۰	۱۱۵	-	۱/۳۱ بيع
۴۶۰۰۰		۴۰۰	
۲۹۰۰۰	۱۱۵۰۰۰	۴۰۰	۱۰۰۰۰
۳۹۰۰۰	۱۱۵	۴۰۰	
			سلع غير
			مباعة
			او مخزونة

جمع الجدولين يعطي ما يلي :

الكميات	الداخلة	الخارجة	أسعار الكلفة		أسعار البيع	الربح على الجميع
			الداخلة	الخارجة		
السلعة أ	٣٠٠	٢٥٥	١٧٠٠٠	١٤٣٠٠	٢٢٢٠٠	٧٩٠٠
السلعة ب	٥٠٠	٤٩٠	٣٩٠٠٠	٣٨٢٠٠	٥٥٧٠٠	١٧٥٠٠
السلعة - د	١٠٠٠	٤٠٠	١١٥٠٠٠	٤٦٠٠٠	٧٢٠٠٠	٢٦٠٠٠
السلع غير المباعة او المخزونة	١٨٠٠	١١٤٥	١٧١٠٠٠	٩٨٥٠٠	١٤٩٩٠٠	٥١٤٠٠
			٧٢٥٠٠			
			٦٥٥			

هنا يبدو الربح في كل بيعة ، ولكن على الرغم من الجدوى التي يقدمها هذا الأسلوب : فهناك واقع هو ان الكثير من المشاريع لا تستعمل هذا الأسلوب ، بسبب الصعوبات المادية التي تقترن به .

لننظر الآن في الطريقة الثانية .

وهي تقوم على تدوين الارباح بالاسعار المفوترة من قبل المجهزين ، والمبيعات الى الزبائن . بالاسعار المتفق عليها .

والبضائع غير المباعة تجرد في آخر المدة ( سنة اغلب الاحيان ) . ثم تُقَيَّم رقمياً بسعر الكلفة . بحيث انه ، بعد تنزيل المبلغ الحاصل من مجموع المشتريات يحدد بصورة اوتوماتيكية سعر كلفة البضاعة المسلمة الى الزبائن .

في المثل المختار ، يبقى في الستوك في ١/٣١

٢٧٠٠ =	٤٥ سلعة أ بسعر ٦٠ ف
٨٠٠ =	١٠ سلعة ب بسعر ٨٠ ف
٦٩٠٠٠ =	٦٠٠ سلعة ج بسعر ١١٥ ف
<u>٧٢ ٥٠٠ =</u>	المجموع

تصل قيمة السلع المشتراة الى ( ١٧١ ٠٠٠ ) ف وسعر كلفة البضاعة المباعة يبلغ :

$$١٧١ ٠٠٠ - ٧٢ ٥٠٠ = ٩٨ ٥٠٠ \text{ ف}$$

والربح الاجمالي من المبيعات هو

$$١٤٩ ٩٠٠ - ٩٨ ٥٠٠ = ٥١ ٤٠٠ \text{ ف}$$

ونتيجة مساوية تماماً للنتيجة المحققة عند حساب النتيجة لدى كل بيعة ونتيجة لذلك ، في معظم الحالات تقريباً ، تظهر المستوردات والمبيعات كما هي في المحاسبة .

في حين انه في النظام الأول المسمى « دوام الجرد » تكون الحسابات المسوكة هي التالية :

- الستوكات : الداخلة في ممتلكات المشروع .  
- والأرباح على المبيعات . الداخلة في فصل الوضع  
الصافي .

اما الحسابات في النظام التالي فهي :

- مشتريات

- مبيعات

نلاحظ أن حساب ( المشتريات ) يتلقى كلفة البضاعة المسلمة من قبل المجهزين ، ويتطابق تماماً مع البضائع الداخلة في ذات الصنف والمدين بها حساب الستوكات في الاسلوب الأول .

اما حساب المبيعات ، فهو يلحظ البضائع الخارجة إنما بأسعار الفاتورة للزبائن اي بأسعار الكلفة يضاف اليها الهامش القائم الضروري لتغطية اعباء المشروع ومن أجل تحقيق ربح صاف ، مع الايضاح بأنه في الحالة الاستثنائية حيث تخرج بضائع بأسعار ادنى من سعر الكلفة فإنه يتضمن خسائر محققة .

في هذه الظروف يسجل حساب المبيعات تدنياً في الستوكات مجمعة مع تبديلات في الوضع الصافي .

وكما يدل على ذلك المثل اعلاه ، لا يمكن لغير الجرد الحاصل في آخر المدة ان يسمح بتحديد الهامش القائم ( غير

الصافي ) ذلك ان حسابي المبيعات والمشتريات يزولان كي يحل محلها حساب الستوكات او نتائج المبيعات .

٢ - اليومية او اليوميات . - يتوجب على المشروع إذا ان يدون في الحسابات كل الحركات التي من شأنها ان تؤثر في ممتلكاته، ديونه وثروته . ومن اللازم ، من اجل هذا ، الالتزام بالترتيب التاريخي ، نظراً لأن العمليات تدون تبعاً بحسب حدوثها .

وكرست المادة ٨ من قانون التجارة الفرنسي هذا الاجراء اذ تنص على ما يلي : « كل شخص طبيعي او معنوي ، له صفة التاجر ، يجب ان يمسك دفتر يومية يدون فيه يوماً فيوماً عمليات المشروع او يجمع على الاقل شهرياً مجاميع هذه العمليات شرط ان يحتفظ في الحالة الاخيرة ، بكل المستندات التي من شأنها ان تثبت هذه العمليات يوماً فيوماً » .

ان شكل هذه القيديات التي يجب ان تدون في دفتر اليومية لم يتحدد ولكن الممارسين توصلوا الى اتباع الحركة العادية للتدوين التي تقضي بأن نجعل حساباً ما مديناً ثم نجعل آخر دائناً بالمقابل، وعلى ان نقرأ او نكتب ابتداءً من اليمين الى اليسار .



والتدوين سمي قيدية ، وهي تتضمن العناصر التالية :

التاريخ		
الحساب المدين	المقدار المدين	المقدار الدائن
الحساب الدائن		
الشرح		

واليومية اذاً تستطيع ان تتلقى القيديات تبعاً بهذا الشكل وهي قد تعتمد ايضاً هذا الشكل التالي :

### اليومية

المبالغ		الشروحات	الحسابات		التاريخ
الدائنة	المدينة		الدائنة	المدينة	
١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	شك الى زيد	دائنون مختلفون	مصرف	١/١٨
٥٠٠	٥٠٠	مدفوعاته	الزبون زيد	الصندوق	١/٢٥
	٢٥ ٠٠٠	مقبوضات	محفظة السندات	الصندوق	٣/٣٠
٢٠ ٠٠٠		تسليم مستندات	ارباح مختلفة		
٥ ٠٠٠		ارباح محقة			
١ ٠٠٠	١ ٠٠٠	قوائد تأخير مستحقة	مصرف	نفقات مالية	٤/٢٥

ان تدوين الحركات على يومية واحدة اصطدم دائماً بمصاعب  
متعددة عند التنفيذ ، وفي التطبيق ، بدأ من الضروري امساك  
عدة دفاتر ، كل واحد مخصص لفئة من الكتابات امثال :

المشتريات :

من اجل فواتير المجهزين

المبيعات :

من اجل الفواتير للزبائن .

صندوق - بنك - شيكات بريدية .

من اجل عمليات الخزينة ( مقبوضات ونفقات ) .

سندات القبض :

من اجل السندات المسحوبة على الزبائن وتسليمها للقبض  
او للحسم .

سندات الدفع :

من اجل السندات المسحوبة علينا من قبل المجهزين ودفعها  
عند الاستحقاق .

مختلف :

من اجل القيديات الاخرى التي ليس لها مكان في  
الحسابات المذكورة اعلاه ( محسومات ممنوحة او مقبوضة ،  
تصحيحات وتسويات .. الخ ) .

وفي آخر الشهر ، تجمع المبالغ المدونة في هذه اليومية وتنقل عندئذ العمليات اجمالياً على الدفتر الالزامي المسى « اليومية العامة » .

وبفضل هذه القيديات في دفتر اليومية الوحيد او في اليومية العامة تمسك مادياً حسابات الاستاذ .

٣ - مراقبة نقل القيديات من اليومية الى الحسابات . -  
بعد نقل القيديات الى الاستاذ ، تنقل المبالغ المدينة او المبالغ الدائنة ورصائد الحسابات مشاهرة الى « ميزان » يرتدي الشكل التالي :

الميزان بتاريخ ...

رقم الحساب	عناوين الحسابات	المبالغ	ارصدة
		المدين الدائن	المدينة الدائنة

سنرى فيما بعد ، الملاحظات التي يمكن ان نستمدّها من مثل هذا البيان بالمبالغ وبالرصائد .

٤ - تطبيقات موجزة . - لكي يمكن تتبع مسار التدوين المحاسبي نعطي فيما يلي « التيوميم » للعمليات المستذكرة ( التواريخ تستبدل بأرقام القيديات التي سبق ذكرها ) ، والمنقولات الى استاذ الحسابات وميزان المراجعة .

## اليومية

رقم	حساب مدين	حساب دائن	الشروحات	المبالغ المدينة	المبالغ آلدائنة
١٦-١٥	صندوق ومصرف	رأس المال	الوضع في اول كانون الثاني	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
١	الزبائن	المبيعات	مبيعات على الحساب	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
٢	المشتريات	مجهزون	شراء لاجل	٧٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
٣	صندوق ومصرف	-	مبالغ مقبوضة	٨٨٠٠٠٠	-
٤	-	زبائن	مدفوعاتهم	-	٨٧٥٠٠٠
٥	-	ارباح مختلفة	ارباح محققة	-	٥٠٠٠
٧	عقارات	-	شراء عقارات زيد	١٠٥٠٠٠	-
٨	معدات	-	شراء معدات	٥٥٠٠٠	-
٩	مجهزون	-	تسديداتنا	٦٠٠٠٠٠	-
١٠	نفقات واعباء	-	مدفوعات مختلفة	٢٦٥٠٠٠	-
٦	-	صندوق ومصارف	مبالغ مدفوعة	-	١٠٢٥٠٠٠
١١	خصصات للاستهلاك	-	تدني القيم في الجرد	١٠٠٠٠٠	-
١٢	-	عقارات	عن عقارات	٥٠٠٠	-
١٣	-	معدات	عن معدات	٥٠٠٠	-
١٤	ستوكات	شراء	ستوكات في الجرد	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
			المجاميع	٢٩١٥٠٠٠	٢٩١٥٠٠٠

## استاذ الحسابات

لكي نبسط عرض ترحيل العمليات المدونة في اليومية ، نعيد هنا هذه العمليات مع ارقامها ، في الحسابات المسماة « العامودين » نظراً لانقسامها الى قسمين وبحسب تصويرها بشكل حرف ( T ) الاجنبي وحرف « من » ( المدين ) و « الى » ( الدائن ) ، اما الارقام المدونة الى جانب عناوين الحسابات فهي ارقام الفصول المشار اليها في الخطة المحاسبية الفرنسية العامة الرسمية<sup>(١)</sup> .

### السلسلة الأولى من الحسابات - حسابات الموجودات

من ٢ - العقارات الى		من ٢ - المعدات الى	
١٠٥٠٠٠ (٧)	٥٠٠٠ (١٢)	٥٥٠٠٠ (٨)	٥٠٠٠ (١٣)
من ٣ - السوكات الى			
١٠٠٠٠٠ (١٤)			

(١) ان الخطة المحاسبية العامة الرسمية لسنة ١٩٤٧ ، المعدلة سنة ١٩٥٧ ، تعطي تصنيفاً ذكياً للحسابات ، ونجد في مكاتب البيع العائدة للمطبعة الوطنية في باريس - شارع لويسوي (٨) ، ٢ شارع بول هرفيو (١٥) او (١٣) ، شارع فور (٦) ، كتاباً يتضمن عدا عن لائحة الحسابات المذكورة ، تعاريف او قواعد تطبيقية وفي منشورات فوشي ، ١٢٨ ، شارع ريفولي باريس (١) جدولاً عملياً جداً بالفصول وبالمرائز الموجودة في الخطة .

٥ - صندوق		٤ - الزبائن	
من	الى	من	الى
١٠٢٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠ (١٥)	٨٧٥٠٠٠ (٤)	١٠٠٠٠٠٠ (١)
	٨٨٠٠٠٠ (٣)		
	١٠٨٠٠٠٠		

### السلسلة الثانية - حسابات المطلوبات الحقيقية

٤ - المجهزون	
من	الى
٦٠٠٠٠٠ (٩)	٧٠٠٠٠٠ (٢)

### السلسلة الثالثة - حسابات الوضع الصافي

#### رأس المال والاحتياطي

١ - رأس المال	
من	الى
	٢٠٠٠٠٠ (١٦)

## السلسلة الرابعة - حسابات النتائج

٦ - مشتريات		٦ - اعباء ونفقات	
من	الى	من	الى
٧٠٠٠٠٠ (٢)	١٠٠٠٠٠ (١٤)	٢٦٥٠٠٠ (١٠)	
٦ - مخصصات للاستهلاك			
من	الى		
١٠٠٠٠ (١١)			
٧ - مبيعات		٨ - ارباح مختلفة	
من	الى	من	الى
١٠٠٠٠٠٠ (١)		٥٠٠٠ (٥)	

## ميزان المراجعة

ان المبالغ المدينة والمبالغ الدائنة في الحسابات المشار اليها  
اعلاه تنقل الى البيان المسمى « ميزان » على الشكل التالي :

ميزان الحسابات في ٣١ / ١٢ / ١٩٧٢

رقم عناوين	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة	الارصدة المدينة	الارصدة الدائنة
---------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------

### حسابات الموجودات

٢ - عقارات	١٠٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	-
٢ - معدات	٥٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	-
٣ - سئوكات	١٠٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	-
٤ - زبائن	١٠٠٠٠٠٠	٨٧٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	-
٥ - صندوق ومصرف	١٠٨٠٠٠٠	١٠٢٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	-
	٢٣٤٠٠٠٠	١٩١٠٠٠٠	٤٣٠٠٠٠	-

### حسابات المطلوبات الفعلية

٤ - المجهزون	٩٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠
--------------	--------	--------	---	--------

### حسابات الوضع الصافي

١ - رأس المال والاحتياطي	-	٢٠٠٠٠٠	-	٢٠٠٠٠٠
--------------------------	---	--------	---	--------



## حسابات النتائج

٦- مشتريات	٧٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	٦٠٠.٠٠٠	-
٦- نفقات واعباء	٢٦٥.٠٠٠	-	٢٦٥.٠٠٠	-
٦- مخصصات للاستهلاكات	١٠.٠٠٠	-	١٠.٠٠٠	-
٧- مبيعات	-	١٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠	١٠٠.٠٠٠
٨- ارباح مختلفة	-	١٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠	٥.٠٠٠
	٩٧٥.٠٠٠	١١٥.٠٠٠	٨٧٥.٠٠٠	١٠٥.٠٠٠
المجاميع	٣٩١٥.٠٠٠	٣٩١٥.٠٠٠	١٣٠٥.٠٠٠	١٣٠٥.٠٠٠

نلاحظ بعد ذلك ما يلي :

( أ ) ان مجاميع المبالغ المدينة او الدائنة تتساوى فيما بينها علما بأن كل عملية تظهر بمبلغ دائن او بمبلغ مدين .

( ب ) زيادة على هذه المساواة . ان هذه المجاميع تساوي تماماً المجاميع الموجودة في اليومية .

( جـ ) ان مجاميع الارصدة هي ايضاً متساوية من جراء طرح المبالغ الناقصة من المبالغ المرتفعة . وبالتالي فان مجموع المبالغ الاقل يساوي الفرق الاجمالي بين مجاميع المبالغ ومجاميع الارصدة :

في المثل المعطى اعلاه الفرق هو :

$$3915000 - 1305000 = 2610000 \text{ ف}$$

وهذا المبلغ يتصحح بجمع المبالغ الاقل ضخامة اي :

1910000	حسابات الموجودات
600000	حسابات المطلوبات
100000	حسابات النتائج (مشتريات)
<u>2610000</u>	المجموع المساوي

د ) ان ارصدة حسابات الموجودات تتوافق تماماً مع ارصدة الميزانية المفسرة لانها تشكل معاً 2610000 ف .

وكذلك الحال بالنسبة الى الديون ، والى رصيد حساب المجهزين البالغ 100000 ف وقبل تحديد الربح المحقق ، يظهر الوضع الصافي مقدار رأس المال .

ان الربح يستخرج من تجميع حسابات النتائج على الشكل

التالي :

	- مشتريات (بضائع مستهلكة)	600000
	- نفقات واعباء	265000
	- مخصصات للاستهلاك	10000
1000000	- مبيعات	
5000	ارباح مختلفة	
<u>1005000</u>	المجموع	<u>875000</u>
	ارباح	130000

ان تفصيل هذا الربح يتوافق تماماً مع الملاحظات وكما هو ظاهر ، يهدف التسجيل المنهجي والمتسلسل لكل العمليات الجارية داخل المشروع ، أولاً في اليومية ( او في اليوميات ) ثم نقل الحسابات الى الأستاذ واخيراً وضع الميزان ، الى تتبع الحركات التي تصيب الاموال (العينية وغير العينية ) وديون المشروع والوضع الصافي .

ان الجرد الحقيقي للاموال ، في نهاية سنة الاعمال<sup>(١)</sup> يسمح بتحديد حقيقة موجودات المعدات والاثاث ، وتدني اسعارها والقيمة الفعلية للاسناد في المحفظة ، وللحقوق المترتبة على الزبائن او على المدينين المختلفين ثم اجراء احصاء دقيق لكل المبالغ المتوجب دفعها ، هذا عدا عن جرد قيمة البضاعة الموجودة في المخزن .

---

(١) تطلق تسمية « سنة اعمال » . في اللغة المحاسبية ، على الفترة التي تمتد بين جردتين . واغلب الاحيان ، ان سنة الاعمال تتوافق مع السنة المدنية ولكنها قد تمتد من اول تشرين الاول لغاية ٣٠ ايلول من السنة التالية ، او ان تكون ستة اشهر .



## الميزانية وحسابات النتائج

### ١ - الميزانية

لقد نظم تقديم الميزانية وحسابات النتائج ، في بادىء الامر ، بالنسبة الى المشاريع التي سبق لها ان اعادت تخمين موجوداتها الايجابية والسلبية ، ضمن الشروط المحددة بموجب القانون التنظيمي المؤرخ في ١٥ آب ١٩٤٥<sup>(١)</sup> .

وحدد المرسومان المؤرخان في ٢٨ تشرين الاول ١٩٦٥ و٦ كانون الثاني ١٩٧١ ، قواعد واضحة بالنسبة الى المستندات التي يجب ربطها بالتصاريح السنوية التي تقدمها المشاريع الى ادارة الضرائب عن نتائج اعمالها التجارية والصناعية .

ومن المفيد اعطاء ميزانية مشروع والحسابات التي تبرز

---

(١) يوجد ايضاً تعليمات خاصة بالنسبة إلى ميزانيات بعض المشاريع التي تهتم بعمليات المصارف والتأمين الخ . ودراستها تتجاوز إطار هذا الكتاب .

نتيجة الاعمال كمثل ، والقصد هنا هو شركة ذات مسؤولية محدودة ، تقوم بعمل استثماري تجاري خالص ، فتشتري سلعاً مصنوعة ، بالجملة وتبيعها بالفرق .

## ميزانية ٣١ كانون الأول ١٩٧٧

### الموجودات

القيم الصافية	الاستهلاكات	القيم غير الصافية	الثوابت :
٢٠٠.٠٠٠	-	٢٠٠.٠٠٠	الاراضي
٢١٠.٠٠٠	٣٩٠.٠٠٠	٦٠٠.٠٠٠	الابنية
٧٠.٠٠٠	٥٠.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠	معدات
٥.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	معدات النقل :
٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠	٢٠.٠٠٠	الاثاث
٨٥.٠٠٠	-	٨٥.٠٠٠	المؤسسة التجارية :
<u>٥٧٥.٠٠٠</u>	<u>٤٧٥.٠٠٠</u>	<u>١.٠٥٠.٠٠٠</u>	

### القيم الثابتة الاخرى :

١٨٠.٠٠٠

سندات المساهمة في الشركة باء

٣٦.٠٠٠

ودائع وكفالات

٢١٦ ٠٠٠	اموال الاستثمار : ستوكات البضائع
٣٨٤ ٠٠٠	القيم والاسناد القصيرة الاجل او النقدية :
	الزبائن ٦٣١ ٠٠٠
	ناقص
	مؤونات لتدني قيمة الاشياء ٧ ٠٠٠
٦٢٤ ٠٠٠	
٥٠ ٠٠٠	مدينون مختلفون <sup>(١)</sup>
٢٣ ٠٠٠	رسم على القيمة المضافة سوف يستعاد
١٠٣ ٠٠٠	صندوق ومصرف
٨٠٠ ٠٠٠	المجموع
١ ٩٧٥ ٠٠٠	مجموع الموجودات <sup>(٢)</sup>

### المطلوبات

	الرساميل الصافية والاحتياطيات
٧٠٠ ٠٠٠	رأس المال
٢٠ ٠٠٠	احتياطي قانوني
١١٠ ٠٠٠	احتياطي استثنائي
٨٣٠ ٠٠٠	الوضع الصافي قبل نتائج السنة

(١) حساب سلفة للشركة ب يذكر فيما بعد .

(٢) عل المشاريع ان تذكر بعد الموجودات والمطلوبات ، التمهيدات المكتسبة والتمهيدات المغطاة وسنداً للخطوة المحاسبية ، يتعلق الأمر بسندات دين « يؤدي تنفيذها المحتمل الى قيام روابط حقوقية قائمة من شأنها ان تغير في قيمة وفي ماهية ثروة المشروع » .

	الديون الطويلة الاجل
٢٩٥ ٠٠٠	ديون قابلة للاستيفاء سنة ١٩٧٥
	الديون القصيرة الاجل
٣٧٥ ٠٠٠	المجهزون
٢٥ ٠٠٠	دائنون آخرون
٨٥ ٠٠٠	ضرائب متوجبة على الشركات
٥ ٥٠٠	أعباء يجب دفعها
	ضريبة مستحقة على
٣٤ ٥٠٠	القيمة المضافة
٧٢٥ ٠٠٠	سندات دفع
	النتائج
١٢٥ ٠٠٠	ارباح السنة
١ ٩٧٥ ٠٠٠	المجموع المساوي لمجموع الموجودات

هذه الميزانية تلخص مثبتات الجرد مقيمةً سنداً للمحاسبة ،  
وقراءتها تؤدي الى اجراء بعض التنزيلات :

١ - ان الموجودات الحقيقية تساوي ١,٩٧٥,٠٠٠ في حين ان  
الديون ذات الاجل الطويل ، والديون ذات الاجل القصير  
تجمع ١ ٠٢٠ ٠٠٠ ف ، وعن ذلك ينتج وضع صافي مقداره  
٩٥٥ ٠٠٠ ف يتكون من :

٨٣٠ ٠٠٠	رأس مال واحتياطي
١٢٥ ٠٠٠	ارباح السنة
٩ ٥٥ ٠٠٠	المجموع



يتكون الوضع الصافي من رساميل تترك تحت تصرف الشركة من قبل الشركاء ، فاذا اضعفنا اليها الديون الطويلة الأجل ، بدا ان المبالغ المستمرة في المشروع تساوي :

$$٩٥٥٠٠٠ + ٢٩٥٠٠٠ = ١٢٥٠٠٠٠ \text{ ف}$$

اما استخداماتها فهي كما يلي :

النسبة المئوية من الرأس المال المستثمر	المبالغ	ثوابت:
٦٣,٣ %	٧٩١ ٠٠٠	$٥٧٥٠٠٠ + ٢١٦٠٠٠ =$
٣٠,٧ %	٣٨٤ ٠٠٠	ستوكات .....
		- الوضع المالي : (١)
		السندات القابلة للتحويل
		او السائلة ٨٠٠ ٠٠٠
		ينتقص منها :
		الديون القصيرة الاجل
٦,٥ %	٧٥ ٠٠٠	٧٢٥ ٠٠٠
١٠٠	١ ٢٥٠ ٠٠٠	المجموع

ويمكن تقييم النسب الاستثمارية ، ونلاحظ في هذا المثل ان الحقوق والاموال السائلة تكفي لسداد الديون القصيرة الاجل .  
وسنعود فيما بعد الى الملاحظات الاخرى التي يمكن استنتاجها في مقارنة الميزانيات والعناصر التي تتكون منها .

(١) لقد حددنا هنا الوضع المالي على انه يعادل القيم القابلة للتحقيق في الامد القصير ، والسائلة على ان ينزل منها مقدار الديون ذات الاجل القصير .

## ٢ - حسابات النتائج

ان النتيجة ١٢٥٠٠٠٠ تحلل في جدولين عنوان الاول منهما : « حساب الاستثمار » والآخر : « حساب الارباح والخسائر » ، على ان يكون عرضهما كما يلي ، مع ضم القسم الدائن الى القسم المدين تسهيلاً للعرض .

### حساب الاستثمار

ستوكات ، نفقات واعباء او ( موجودات ) :	
٢٨٤٠٠٠	١ - بضاعة في بداية السنة
١٣٠٠٠٠٠	٢ - شراء بضائع
٢٦٢٠٠٠	٣ - نفقات الاجراء
٤٧٧٠٠٠	٤ - ضرائب ورسوم
١٨٠٠٠	٥ - اشغال وتقديرات خارجية
١٠٢ ٠٠٠	٦ - نقلات وتنقلات
١٧٢ ٠٠٠	٧ - نفقات مختلفة استثمارية
٥ ٠٠٠	٨ - نفقات مالية
٣٣ ٠٠٠	٩ - مخصصات لحسابات الاستهلاكات
٧ ٠٠٠	١٠ - مخصصات لمؤونات
<u>٢٦١٠٠٠٠</u>	المجموع ( أ )

ستوكات ،منتجات ( او مطلوبات ) :

٣٤٨٠٠٠	ستوكات آخر المدة
٢٦٤٠٠٠٠	مبيعات
٢٦٠٠٠	منتوجات ثانوية مختلفة
<u>٢٨٧٠٠٠٠</u>	المجموع ( ب )
	فائض المنتوجات منقولاً الى حساب الخسائر والارباح
٢٦٠٠٠٠	( ب - أ ) =

### حساب الخسائر والارباح

الخسائر ( او الموجودات ) :

١٠٠٠٠	خسائر استثنائية
<u>١٢٥٠٠٠</u>	ضريبة على الشركات
١٣٥٠٠٠	المجموع (جـ)
	ارباح ( او مطلوبات ) :
٢٦٠٠٠٠	نقل الفائض (ب - أ = د)
<u>١٢٥٠٠٠</u>	الربح الصافي (د - جـ) =

ان قراءة هذه الحسابات تعطي معلومات حول طبيعة النفقات المفقودة ، انما لكي يمكن ابداء ملاحظات دقيقة حول الاعباء الوظيفية ( توزيع ، ادارة ، الخ ) ان مراكز هذه الجداول تقسم عموماً الى عدد مهم نوعاً ما من الحسابات الفرعية .

في المشروع المعين الذي يبيع مباشرة السلع المصنوعة التي يشتريها ، توزع اعباء حساب الاستثمار غير ستوكات اول

(٦) النظرية والتطبيق في المحاسبة

المدة ، والمشتريات على الشكل التالي :

نفقات إدارية	رسوم على مبيعات وتخفيض على التوزيع	نفقات بطبيعتها	
-	٩٧.٠٠٠	٩٧.٠٠٠	نفقات الاجراء :
-	٣٨.٠٠٠	٣٨.٠٠٠	عمولات الممثلين
٩٥.٠٠٠	-	٩٥.٠٠٠	اعباء اجتماعية على العمولات
٣٢.٠٠٠	-	٣٢.٠٠٠	معاشات ادارية
١٢٧.٠٠٠	١٣٥.٠٠٠	٢٦٢.٠٠٠	اعباء اجتماعية على المعاشات الادارية
			ضرائب ورسوم -
١٧.٠٠٠	٤٦٠.٠٠٠ -	٤٦٠.٠٠٠ -	- رسم على القيمة المضافة <sup>(١)</sup>
١٧.٠٠٠	-	١٧.٠٠٠	- ضرائب مختلفة
١٧.٠٠٠	٤٦٠.٠٠٠ -	٤٧٧.٠٠٠	اشغال وتقديرات خارجية
١٨.٠٠٠	-	١٨.٠٠٠	اضاءة وتدفئة
-	٥٣.٠٠٠	٥٣.٠٠٠	نقلات وتنقلات :
٤٩.٠٠٠	-	٤٩.٠٠٠	رحلات
٤٩.٠٠٠	٥٣.٠٠٠	١٠٢.٠٠٠	ادارة
١٢٢.٠٠٠	-	١٢٢.٠٠٠	نفقات ادارية مختلفة
٥.٠٠٠	-	٥.٠٠٠	طوابع ومستندات الخ
٣٣٨.٠٠٠	٦٤٨.٠٠٠	٩٨٦.٠٠٠	نفقات مالية
			اينقل الى ما بعده

(١) بمعدل ١٣٪ من قيمة المبيعات ما عدا الرسوم المطبقة سنة ١٩٧٧ .

نقل ما قبله

نققات ادارية	رسوم على المبيعات	نققات بطبيعتها
٣٣٨٠٠٠ -	٦٤٨٠٠٠ -	٩٨٦٠٠٠ -
١٥٠٠٠	-	١٥٠٠٠
١٢٠٠٠	-	١٢٠٠٠
-	٥٠٠٠	٥٠٠٠
١٠٠٠	-	١٠٠٠
<u>٢٨٠٠٠</u>	<u>٥٠٠٠</u>	<u>٣٣٠٠٠</u>
	٧٠٠٠	٧٠٠٠
	ضرائب	
	٤٦٠٠٠٠	
<u>٣٦٦٠٠٠</u>		<u>١٠٢٦٠٠٠</u>
	تخفيضات موزعة	
	٢٠٠٠٠٠	

مخصصات لحسابات الاستهلاكات

ابنية

معدات

معدات نقل

اثاث

مخصصات لحسابات المؤونات

المجاميع

بفضل هذا التوزيع يمكن ان نضع جدول النتائج التالي :

على المبيعات  
الصافية

المبيعات :

مبيعات قائمة

ينقص : الرسم على قيمة المضافة

المبيعات الصافية :

١٢٣%	٢٤٦٠٠٠٠
٢٣%	٤٦٠٠٠٠
<u>١٠٠</u>	<u>٢٠٠٠٠٠٠</u>

٢٨٤ ٠٠٠
١ ٣٠٠ ٠٠٠
١ ٥٨٤ ٠٠٠
٣٨٤ ٠٠٠
١٢٠٠ ٠٠٠

٨٠٠ ٠٠٠ %٤٠

اسعار كلفة المبيعات : بضائع بداية المدة  
مشتريات المدة

ينقص : مستوكات آخر المدة

اسعار الكلفة

النتائج :

الربح غير الصافي ( ينقل )

% من المبيعات

المقدار	الصفحة
٨٠٠ ٠٠٠	%٤٠
٢٠٠ ٠٠٠	%١٠
٦٠٠ ٠٠٠	%٣٠
٣٥٠ ٠٠٠	%١٧,٥
٢٥٠ ٠٠٠	١٢,٥٠
١٢٥ ٠٠٠	٦,٢٥
١٢٥ ٠٠٠	٦,٢٥

النتائج

نقل ما قبله

نفقات توزيع

ربح تجاري

نفقات واعباء ناقص ارباح :

نفقات ادارية

خسارة استثنائية

متوجات ثانوية اضافية

ارباح الميزانية

هذا الجدول يتيح استخراج بعض عناصر التقييم ذات

الاهمية :

ان الربح غير الصافي البالغ %٤٠ ( او الهامش غير الصافي  
في هذه الحالة الخاصة ) مضروب باقتطاع مشوي من نفقات

التوزيع ( لجان الممثلين ، نفقات التسليم ، الخ ) قدره ١٠٪ ،  
وينتج عن ذلك ربح تجاري قدره ٣٠٪ ، هذا الربح يتناسب  
بشكل محسوس مع المبيعات . ويمكن القول انه في كل مرة تباع  
سلع بقيمة ١٠٠ ف ، خالصة من الرسوم ، يوجد ربح تجاري  
قدره (٣٠) ف .

ولكي يكون الاستثمار مربحاً في النهاية ، ان الربح  
التجاري ، يجب ان يمتص اولاً الاعباء الثابتة للمشروع ، اي  
الاعباء التي لا ترتبط مباشرة بالمبيعات ( براءات الاختراع ،  
معاشات الموظفين الاداريين ، بدل ايجار ، الخ ) والتي تسمى  
ايضاً اعباء بنيوية .

ان هذه الاعباء المؤلفة عموماً من النفقات الادارية بلغت  
هنا ( ٣٦٦ ٠٠٠ ) ف خلال السنة .

وبالنتيجة اذا امكن للربح التجاري ان يغطي ٣٠ ف من  
النفقات الثابتة ، لكل ١٠٠ ف من المبيعات فان الـ ٣٦٦ ٠٠٠ ف  
سوف تغطي عندما يبلغ رقم الاعمال بعد تنزيل الضرائب  
والرسوم ما يلي :

$$\frac{366.000}{0.30} = 1.220.000 \text{ ف}$$

رقم الاعمال هذا يسمى النقطة الميتة ، او النقطة الدقيقة او  
عتبة الربح وعندما تغطي الاعباء الثابتة ، فالربح التجاري

المحقق يصبح ربحاً صافياً . وفي مثالنا ان رقم الاعمال الصافي من الرسوم الذي يتجاوز النقطة الميتة كان :

$$٧٨٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ = ١٢٢٠٠٠ \text{ ف}$$

وهذه الاضافة اعطت ( بالمعدل ٣٠٪ ) المبلغ التالي :

$$٧٨٠٠٠٠ \times ٣٠\% = ٢٣٤٠٠٠ \text{ ف}$$

فاذا اضفنا الى هذه النتيجة الـ ١٦٠٠٠ ف الناتجة كفرق بين المنتوجات الاضافية ( ٢٦٠٠٠ ف ) والخسائر الاستثنائية ( ١٠٠٠٠ ف ) فاننا واجدون الربح قبل الضريبة البالغة ( ٢٥٠٠٠٠ ف ) .

من المؤكد ان هذه المعلومات مفيدة جداً لكي نعلم ان صاحب المشروع . يستطيع ان يخفض عند اللزوم الهامش القائم المعتمد عادة ، من اجل النهوض بالمشروع ، تخفيضاً يعتبر خطراً طالما ان الاعباء البيوية لم تغط .

نفترض بهذا الصدد ان المبيعات خارج الرسوم لم تصل الى ١٠٠٠٠٠٠ ف .

إذاً لتوجب ( ٢٢٠٠٠٠ ف ) يصل رقم الاعمال الى النقطة الميتة ، وبافتراض ان كل العناصر الاخرى ظلت كما هي ، عندها تبلغ الخسارة :

$$٢٢٠٠٠٠ \times ٣٠\% = ٦٦٠٠٠ \text{ ف}$$



ما عدا الفائض البالغ ١٦ ٠٠٠ ف الناتج عن السلع المختلفة والمبلغ الباقي البالغ ( ٥٠ ٠٠٠ ) ف يتحقق على الشكل التالي :

١٠٠٠٠٠	%١٠٠	مبيعات صافية
٩٠٠٠٠٠	%٩٠	سعر الكلفة
<u>٤٠٠٠٠٠</u>	<u>%٤٠</u>	ربح قائم
١٠٠٠٠٠	%١٠	نفقات توزيع ١٠%
<u>٣٠٠٠٠٠</u>	<u>%٣٠</u>	ربح تجاري
		نفقات واعباء
		من دون ارباح
٣٥٠ ٠٠٠	%٣٥	ظلت ثابتة
<u>٥٠ ٠٠٠</u>	<u>%٥</u>	خسائر صافية

ولا يجب ايضاً اهمال تفصيلات مختلف اعباء التوزيع والادارة التي يعتبر درسها مفيداً .

فالقول في مشروع ما انه انفق ٣٥٠ ٠٠٠ ف كنفقات ، يبدو امراً عادياً . ولكن اذا قيل ان نفقات الطابع البريدي بلغت ١٠٠٠٠ ف . فان ذلك قد يلفت انتباه صاحب المشروع الى حساب تبدو اهميته غير متناسبة مع الاحتياجات الفعلية .

### ٣ - تجميع الميزانيات وحسابات النتائج

من المفيد غالباً تجميع ميزانيات عدة مشاريع من اجل معرفة مساهمتها او من اجل معرفة ثروتها الحقيقية .

١ - الميزانيات وحسابات النتائج المتراكمة . - لقد ساهم المشروع مثلاً في رأس مال ثلاثة شركات . ذات نشاطات متشابهة ، الا ان علاقاتهما التجارية ليست مشابهة للعلاقات القائمة ، كما سنرى فيما بعد ، بين الشركات الام ووليداتها .

وتكفي مقارنة الميزانيات ، ثم جمع مختلف عناصر الموجودات والمطلوبات في جدول يبدو باختصار كما يلي ، على ان تعبر الارقام عن الاف الفرنكات .

الشركات				الموجودات الفعلية .
أ	ب	ج	المجموع	
٧٩١	٨٠٠	٣٠٠	١٨٩١	ثوابت
٣٨٤	١٠٠	١٠٠	١٩٨٤	ستوكات
٨٠٠	٩٠٠	٢٠٠	١٩٠٠	حقوق واموال نقدية
١٩٧٥	١٨٠٠	٢٠٠٠	٥٧٧٥	
المطلوبات الفعلية :				
٢٦٥	٣٠٠	-	٥٩٥	ديون طويلة الاجل
٧٢٥	١٠٠٠	١٠٠٠	٢٧٢٥	ديون قصيرة الاجل
١٠٢٠	١٣٠٠	١٠٠٠	٣٣٢٠	

٢٤٥٥	١٠٠٠	٥٠٠	٩٥٥	الوضع الصافي
١٨٠٠	٨٠٠	٣٠٠	٧٠٠	مفصلاً كما يلي :
٥٣٠	١٠٠	٣٠٠	١٣٠	رأس مال
١٢٥	١٠٠	- ١٠٠	١٢٥	احتياطيات
٢٤٥٥	١٠٠٠	٥٠٠	٩٥٥	نتائج
				مجموع متوازي

بفضل هذه الميزانية ، وبعد معرفة نسب المساهمة في رأس مال كل شركة ، يمكن وضع الجدول التالي :

#### شركات

النسبة المئوية في المساهمة	أ	ب	ج	المجموع
	٨٠%	٥٠%	٣٠%	-
الخصص :	٧٦٤	٢٥٠	٣٠٠	١٣١٤
- من الوضع الصافي	٥٦٠	١٥٠	٢٤٠	٩٥٠
- من رأس المال المكتتب الاغتناء	٢٠٤	١٠٠	٦٠	٣٦٤

بالطبع الامر هنا يتعلق بالقيم المحاسبية التي من شأنها ان تتغير في حالة تحقق المساهمات ، ولكن هذه المقارنات تعطي فكرة ادق عن اهميتها الفعلية .

ان السلع واعباء حسابات النتائج بكل بساطة ، يجب ان

تجمع عنصراً فعنصراً ، كما جرى بالنسبة الى الموجودات ،  
والمطلوبات .

ان التراكمات من هذا النوع تجري غالباً بالنسبة الى  
المشاريع التي تمارس نفس المهنة ، او التي تقع في نفس المنطقة

٢ - ميزانيات وحسابات النتائج المتوازنة (Consolidés) : -

ان الميزانية المتوازنة (Consolidé) تضم الحقوق ، والاموال  
والديون لمشروع رئيسي ( ام ) ثم لمشاريع تابعة ( وليدات ) .

وعلى العموم ، ان هذه الميزانية تضعها شركة تملك على  
الاقل ٥٠٪ من اسناد شركة اخرى نشاطها مشابه لنشاط الشركة  
الام<sup>(١)</sup> .

تدون اسناد الشركة الوليدة المملوكة من قبل الشركة الام ،  
ضمن موجودات ميزانياتها تحت العنوان « قيم اخرى ثابتة » .  
انها اسناد مساهمة ، يجب ان لا تخلط مع الاسناد التوظيفية التي  
تظهر ضمن القيم التي يمكن تحقيقها في الاجل القصير وكذلك  
الاسناد السائلة ( تحت الطلب ) .

ومن جهة اخرى ، يحدث غالبا ، ان تقدم الشركة الام

---

(١) إن مؤتمر المحللين الماليين الأوروبيين - كوشفيل ١٩٦٢ - عبر عن تمنياته بأن تدمج  
الميزانيات وحسابات الإستهثار في المشاريع التي تتوفر فيها هذه الشروط .

رساميل لوليدتها ، وتشترى منها او تبيعها بضائع ، مما يؤدي الى فتح حسابات تدمج غالباً ، وخطأً ضمن المراكز . لا مدينون مختلفون او « مجهزون » او « زبائن » في حين انه يكون من الطبيعي ابرازها تحت فصل خاص ضمن الموجودات وصمن المطلوبات من الميزانية .

من جهتها تملك الشركة الوليدة اموالاً وعليها ديونا ووضعها الصافي هو ملك الشركة الام ، او هو ملك شركات اخرى ضئيلة الحصص في اغلب الاحيان .

ان حركاتها المالية وعملياتها التجارية مع الشركة الام تدوين في حساب جار وايضا ، وهذا خطأ ، في حسابات « الزبائن » او « المجهزون » .

من الضروري اذا اردنا ان يكون لنا وضع صاف للمجموع الاقتصادي الذي تمثله الشركة الام ، والشركة الوليدة ندمج الاموال والديون لكل من الشركتين ، انما مع اتخاذ حيلة تظهر دون جدوى في حالة الشركات المستقلة او المنفصلة عن بعضها البعض ، ولتفادي الازدواج ، يجب ، بهذا الغرض ، ترصيد حساب « الزبائن » في الشركة الام ، المفتوح في حسابات الشركة الوليدة ، مع حساب « المجهزة » للشركة الوليدة الموجود في سجلات الشركة الام ، ثم ترصيد الحساب الجاري المدين ، مثلاً ، الموجود لدى احدهما ، بالحساب الجاري الدائن

لدى الاخرى واخيراً ، تخفيض رأسمال الشركة الوليدة بقيمة الاسناد المدونة في موجودات الشركة الام .

وان نحن عدنا الى ميزانية ١٩٧٠/١٢/٣١ المعطاة في المثل المذكور اعلاه فيما يتعلق بالمشروع الذي اشرنا اليه باسم الشركة ( أ ) نرى انه يتضمن مركزاً « اسناد مساهمة » بقيمة ١٨٠ ٠٠٠ ف تعادل ١٨٠٠ سهماً كل سهم بقيمة ١٠٠ ف من الشركة ( ب ) وحساب « مدينون مختلفون » بقيمة ( ٥٠ ٠٠٠ ) ف مكوّن من السلفات ذات الاجل القصير الى الشركة ( ب ) المذكورة .

وكان وضع الموجودات والمطلوبات لهذه الشركة الاخيرة في ٣١ كانون الاول ١٩٧٢ كما يلي :

### الموجودات

	ثوابت	٣٠٠ ٠٠٠
٢٠٠ ٠٠٠	ناقص استهلاكات	<u>١٠٠ ٠٠٠</u>
	- اموال استثمار	
٢٥٠ ٠٠٠	ستوكات بضاعة	
٥٠٠ ٠٠٠	- اموال نقدية ( حقوق ونقود )	
<u>٩٥٠ ٠٠٠</u>	المجموع	
	٩٢	

## المطلوبات

		رساميل احتياطيات :
	٢٠٠ ٠٠٠	- رأسمال (٢٠٠٠ سهم بقيمة ١٠٠ ف السهم )
٤٧٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠	احتياطيات مختلفة :
	<hr/>	ديون قصيرة الاجل :
	٣٥٠ ٠٠٠	المجهزون
	٥٠ ٠٠٠	حساب جاري الشركة ( أ )
٤٣٠ ٠٠٠	<hr/> ٣٠ ٠٠٠	دائنون آخرون
٥٠ ٠٠٠		نتائج : ارباح السنة
<hr/> ٩٥٠ ٠٠٠		المجموع :

وهذا هو ما سيكون عليه الوضع عند تجميع الميزانيتين :

ان الحساب المدين في الشركة ( ب ) بمبلغ ( ٥٠ ٠٠٠ ) ف  
الموجود في ميزانية الشركة ( أ ) ، يترصد بالحساب الدائن ،  
بنفس المبلغ للشركة ( أ ) في ميزانية الشركة ( ب ) .

ان رأس المال الحقيقي للمجموعة هو رأس مال الشركة الام  
البالغ ( ٧٠٠ ٠٠٠ ) ف مضافاً اليه الاموال التي دفعها  
المساهمون الاقلليون في الشركة الوليدة ( ب ) ، والبالغة  
( ٢٠ ٠٠٠ ) ف ٢٠٠ ٠٠٠ ف ناقص قيمة السندات التي تملكها  
الشركة ( أ ) اي ( ١٨٠ ٠٠٠ ) ف اي ١٠ / ١ من رأس مال  
( ب ) .

في الواقع لكي تبرز اهمية المملوكات العائدة لشركاء الشركة الوليدة ، غير شركاء الشركة الام ، جرت العادة ان يظهر مبلغ رأسمالهم ومبلغ الاحتياطي العائد اليهم في مركز خاص عنوانه « فوائد الشركاء الاقليات في الشركة . . . » .

ودعنا اهتمام بالربح المحقق سنة ١٩٧٢ ، ان مقدار الاحتياطي يبلغ / ٢٧ ٠٠٠ / ف ( ١٠٪ من اصل ٢٧٠ ٠٠٠ ف ) وفوائد هؤلاء المساهمين تجمع ٤٧ ٠٠٠ ف . والفائض من الاحتياطيات ( ٢٧٠ ٠٠٠ - ٢٧ ٠٠٠ = ٢٤٣ ٠٠٠ ) يحول الى الشركة الام ، اما ضم ميزانيتي الشركتين فيتم بعد ذلك كما يلي : ( بالالف الفرنكات ) .

الشركة الام الشركة الوليدة المجموع			الموجودات
أ	ب		
١٠٥٠	٣٠٠	١٣٥٠	الثوابت
٤٧٥	١٠٠	٥٧٥	ناقص الاستهلاكات
٥٧٥	٢٠٠	٧٧٥	قيم اخرى ثابتة :
٣٦	-	٣٦	ودائع وتأمينات
٣٨٤	٢٥٠	٦٣٤	ستوكات
١٧٥٠ <sup>(١)</sup>	٥٠٠	١٢٥٠	سندات ذات اجل قصير ونقدية
١٤٧٥	٩٥٠	٢٦٩٥	

(١) ٨٠٠ ٠٠٠ - ٥٠ ٠٠٠ = (حساب الشركة ب ) ( )



المطلوبات			
٧٠٠	-	٧٠٠	رساميل واحتياطيات
٣٧٣	٢٤٣	١٣٠	رأس مال الشركة (أ)
٤٧	٤٧	-	احتياطيات عائدة للشركة (أ)
			فوائد للشركاء الاقليين
			في الشركة (ب)
١١٢٠	٢٩٠	٨٣٠	
٢٩٥	-	٢٩٥	ديون طويلة الاجل
١١٠٥	(١) ٣٨٠	٧٢٥	ديون قصيرة الاجل
١٧٥	(٢) ٥٠	١٢٥	ارباح السنة
٣٦٩٥	٧٢٠	١٩٧٥	المجموع

تجري عملية مماثلة للعملية المستعملة فيما يخص الميزانيات  
تتيح تجميع النتائج واعباء الاستثمار ، ومن المناسب ايضاً ، من  
اجل تفادي الازدواج . استبعاد كل العمليات بين الشركة الأم  
ووليدتها ، امثال :

$$(١) ٨٠٠.٠٠٠ - ٥٠.٠٠٠ = \text{(حساب الشركة (أ))}$$

$$(٢) ٤٣٠.٠٠٠ - ٥٠.٠٠٠ = \text{(حساب الشركة (ب))}$$

(٣) يعود قسم ١٠٪ الى الشركاء الاقليين في الشركة (ب) ، ولكن يبدو من المنطقي ان لا  
يؤخذ له حساب الا بعد تخصيصه من قبل الجمعية العمومية .

لدى الشركة الوليدة :-	لدى الشركة الأم :
المشتريات	المبيعات
المبيعات	المشتريات
النفقات المالية	النتائج المالية
النتائج المالية	النفقات المالية
ريوعات الاسهم المدفوعة	ريوعات الاسهم المستلمة
الخ ...	الخ ...

ويكون من الضروري ايضاً تخفيض قيمة الستوكات عندما تقدم احدى الشركتين بضائع للآخرى لكي تقيم المنتوجات الموجودة في جرد الشركة الآخذة ، بنفس اسعار الكلفة المدونة في الشركة المسلمة .

ان الميزانية وحسابات النتائج المتكاملة في الشركتين ( أ ) و ( ب ) تبرز ، بشكل اكيد ، وضعاً ومعلومات اكثر كمالاً من مستندات الشركة ( أ ) وحدها ، ومن المستحسن ان يتعمم هذا العرف اكثر فأكثر في عالم الاعمال حتى يصبح الآخرون والشركاء انفسهم على اطلاع افضل بوضع المشاريع التي يهتمون بها .

## الفصل الرابع

### المعلومات المقدمة بفضل مقارنة الميزانيات وحسابات النتائج

#### ١ - التغييرات في الوضع الصافي وفي المالي معلومات عن تمويل الاحتياجات

إذا سمحت قراءة الميزانية والجداول او حسابات النتائج  
بمعرفة اموال الشركة وديونها ونتائجها بتاريخ معين ، فان  
مقارنتها بالمستندات المحاسبية الموضوعة في نهاية السنوات  
السابقة تعتبر اكثر افادة ونفعاً .

وسندرس اولاً المعلومات الحاصلة من دراسة الاوضاع  
الصافية والاوضاع المالية دراسة مقارنة .

ونعود الى ميزانية ٣١ كانون الاول ١٩٧٢ ، وندون في  
عامود خاص الأرقام الموضوعة في ميزانية نفس الشركة بتاريخ ٣١  
كانون الاول ١٩٧١ .

## الموجودات :

١٩٧٢/١٢/٣١	١٩٧١/١٢/٣١
٢٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
٦٠٠ ٠٠٠	٤٦٤ ٠٠٠
١٢٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
٢٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
٢٠ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠
٨٥ ٠٠٠	٨٥ ٠٠٠
١٠٥٠ ٠٠٠	٧٩٢ ٠٠٠
٤٧٥ ٠٠٠	٤٤٢ ٠٠٠
٥٧٥ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠

القيم الثابتة :

اراضي :

ابنية

معدات

معدات نقل :

اثاث

مؤسسة تجارية

ناقص الاستهلاكات<sup>(١)</sup>

(١) أي :

ابنية

معدات

معدات نقل

اثاث

٣٩٠ ٠٠٠

٥٠ ٠٠٠

٢٠ ٠٠٠

١٥٠ ٠٠٠

٤٧٥ ٠٠٠

٣٧٥ ٠٠٠

٣٨ ٠٠٠

١٥ ٠٠٠

١٤ ٠٠٠

٤٤٢ ٠٠٠

		قيم اخرى ثابتة :
١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	اسناد مساهمة
٣٦ ٠٠٠	٣٦ ٠٠٠	ودائع وكفالات
٢١٦ ٠٠٠	٢١٦ ٠٠٠	
٣٨٤ ٠٠٠	٣٨٤ ٠٠٠	اموال الاستثمار :
٦٣١ ٠٠٠	٥٠٦ ٠٠٠	ستوكات
٧ ٠٠٠	-	اموال منقولة ذات اجل قصير او اموال نقدية :
٦٧٤ ٠٠٠	٥٠٦ ٠٠٠	زبائن
٥٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	ناقص : مؤونات للتخفيض
٧٣ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	مدينون مختلفون
١٠٣ ٠٠٠	٥٤ ٠٠٠	رسم على القيمة المضافة للاسترداد
٨٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠	مصارف وصندوق
١ ٩٧٥ ٠٠٠	١ ٤٥٠ ٠٠٠	المجاميع
		المطلوبات :
٧٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	رأس مال واحتياطي
٢٠٠٠٠	١٧٥٠٠	رأس مال
١١٠٠٠٠	٨٢٥٠٠	احتياطي قانوني
-	٣٠٠٠٠٠	احتياطي استثنائي
٨٣٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	احتياطي خاص وإعادة تقييم
٢٩٥٠٠٠	-	ديون طويلة الاجل :
٣٧٥٠٠٠	٣٩٥٠٠٠	ديون مسددة سنة ١٩٧٥
٢٥٠٠٠	٥٠٠٠	ديون قصيرة الاجل :
٨٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	مجهزون
٥٥٠٠	٥٠٠٠	دائنون آخرون
٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	ضريبة على الشركات متوجبة الدفع
٧٢٥٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	اعباء اجتماعية متوجبة
		رسم على القيمة المضافة فتوجب
١٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	النتائج
١٩٧٥٠٠٠	١٤٥٠٠٠٠	ارباح السنة
		المجاميع

بمساعدة هذه الميزانيات ، يمكن البحث عن الاوضاع  
الصافية ، في التاريخين المعبرين وبحسب الكيفية التالية  
( بآلاف الفرنكات ) .

الفرق	١٩٧٢/١٢/٣١	١٩٧١/١٢/٣١	الموجودات :
+٢٥٨	١٠٥٠	٧٩٢	قيم ثابتة
+٣٣	٤٧٥	٤٤٢	ناقص استهلاكات
<u>+٢٢٥</u>	<u>٥٧٥</u>	<u>٣٥٠</u>	
-	٢١٦	٢١٦	اسناد مساهمة وودائع وكفالات
+٢٠٠	٣٨٤	٢٨٤	ستوكات
+١٠٠	٨٠٠	٩٠٠	حقوق ونقدية
<u>+١٠٢٠</u>	<u>١٩٧٥</u>	<u>١٤٥٠</u>	
			المطلوبات :
+٢٩٥	٢٩٥		ديون طويلة الاجل
+٢٥	٧٢٥	-٧٠٠	ديون قصيرة الاجل
<u>+٣٢٠</u>	<u>١٠٢٠</u>	<u>٧٠٠</u>	
<u>+٢٠٥</u>	<u>٩٥٥</u>	<u>٧٥٠</u>	الوضع الصافي

ويمكن ان نتحقق من مقدار الوضع الصافي في نهاية كل سنة  
بواسطة المراكز التالية :

+١٠٠	٧٠٠	٣٠٠	رأس المال
-	-	٣٠٠	احتياطيات خاصة لاعادة التقييم
- ٢٠	٢٠	١٧,٥	احتياطي قانوني
	١١٠	٨٢,٥	احتياطي غير عادي
	-	٥٠	ارباح السنة ١٩٧١
<u>+ ٨٠</u>	<u>٨٣٠</u>	<u>٧٥٠</u>	ارباح السنة ١٩٧٢
<u>+١٢٥</u>	<u>١٢٥</u>	<u>-</u>	
<u>+٢٠٥</u>	<u>٩٥٥</u>	<u>٧٥٠</u>	

وتدل العودة الى سجل محاضر الجمعيات العمومية في ٩ ايار ١٩٧٢، ان المساهمين قرروا توزيع ربح السنة ١٩٧١ على الشكل التالي ( بالالف الفرنكات ) .

٥٠	ارباح السنة
<u>٢,٥</u>	احتياطي قانوني ٥%
٤٧,٥	الباقى
<u>١٥</u>	فائدة ٥% على رأس المال البالغ ٣٠٠ ٠٠٠ ف
٣٢,٥	الباقى
<u>٢٧,٥</u>	تخصيصات للاحتياطي غير العادي
<u>٥</u>	الباقى
<u>٠,٥</u>	مخصصات مთوية لمجلس الادارة ١٠%
<u>٤,٥</u>	الرصيد المدفوع كريع اضافي

فضلاً عن ذلك ، واثناء الجلسات غير العادية المعقودة فيما بعد ، زيد رأس المال بادماج الاحتياطي الخاص لاعادة التخمين بمبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ف وبتقديم نقدي قيمته ١٠٠ ٠٠٠ ف .  
في هذه الظروف ، تحسن الوضع الصافي بما قيمته ( ٢٠٥ ٠٠٠ ) ف نتيجة الحركات التالية .  
اغثناء :

١٠٠	زيادة رأس المال نقداً
<u>١٢٥</u>	ارباح ١٩٧٢
٢٢٥	
١٠١	

### اقتدار :

توزيع ارباح في السنة ١٩٧١ اي :

$$١٩,٥ \% \text{ فائدة } ٥ \text{ وفائض ريع } (٤,٥ + ١٥) = ١٩,٥$$

$$\frac{٠,٥}{٠,٥}$$

نسبة مثنوية للمجلس

الفرق المساوي

$$\frac{٢٠}{٢٠,٥}$$

لندرس الآن الوضع المالي وذلك بالمقارنة بين السديون القصيرة الاجل والحقوق والنقديات .  
نحصل على ما يلي :

الفرق	١٩٧٢/١٢/٣١	١٩٧١/١٢/٣١	
+٢٠٠	٨٠٠	٦٠٠	حقوق ونقديات
+٢٥	٧٢٥	٧٠٠	ديون قصيرة الاجل
-	٧٥	-	الفوائض عن الحقوق والنقدية
+١٧٥	-	١٠٠	من الديون

وهكذا تبدو زيادة في الوضع المالي مقدارها (١٧٥٠٠٠) ف  
في المقام الأول ، يظهر تحليل كل من الفصلين السابقين ،  
الفروقات بحسب المراكز التالية :



المروقات	٧٢/١٢/٣١	٧١/١٢/٣١	
+١١٨	٦٢٤	٥٠٩	حقوق نقدية
+٣٣	٧٣	٤٠	حقوق على الزبائن
+٤٩	١٠٣	٥٤	مدينون آخرون
<u>+٢٠٠</u>	<u>٨٠٠</u>	<u>٩٠٠</u>	صندوق ومصرف
-٧٠	٥٧٥	٦٤٥	ديون قصيرة الاجل
+٩٥	١٥٠	٥٥	- مجهزون وسندات دفع
<u>+٢٥</u>	<u>٧٢٥</u>	<u>٧٠٠</u>	- دائنون

ويمكننا القول اذاً ان الزيادة الملحوظة تتألف هكذا :

تحسينات :

زيادات :

١١٨	- في الحقوق على الزبائن
٣٣	- في الحقوق على مختلف المدينين ، وسلفات الى الدولة الخ
٤٩	- في النقدية
<u>٢٠٠</u>	

نقصان :

٧٠	- في الديون تجاه المجهزين ، بما فيه سندات دفع
<u>٢٧٠</u>	

تراجع

-٩٥	زيادة الديون تجاه اصحاب الحقوق بما فيهم الدولة
<u>١٧٥</u>	التحسينات الصافية

١٠٣

وفي مرتبة اخرى ، ينتج عن الوقائع التالية :

رساميل مقدمة الى المشروع :

من قبل الشركاء :

١٠٠

تقديرات نقدية

بالتحويل الذاتي<sup>(١)</sup> :

١٢٥

ارباح محققة سنة ١٩٧٢ - ١٢٥

استهلاكات سنة ١٩٧٢ مدموجة في

١٥٨

٣٣

الاعباء ولكنها لا تؤثر في الوضع المالي

- من قبل الغير

٢٩٥

قرض طويل الاجل

٥٥٣

المجموع الواجب نقله الى ما بعد

٢٥٥٣

ترحيل الرساميل المقدمة

رساميل مستعملة :

تثميرات :

اموال ثابتة :

١٠٠

اراضي

١٣٦

ابنية

٢٠

معدات

٢٥٨

٢

موبيليا

ستوكات :

١٠٠

زيادة في نهاية ١٩٧٢

٣٥٨

(١) رساميل ناتجة عن الاستثمار الخاص بالمشروع .

تسديدات مقطعة من الوضع الصافي :  
ريوعات ومخصصات مثوية مدفوعة للمساهمين

٣٧٨

٢٠

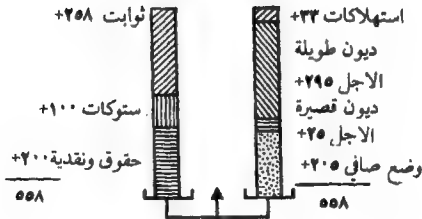
وللمديرين

زيادة الرساميل المقدمة معادلة التحسين

١٧٥

في الوضع المالي

ان التفسيرات التي قدمت تدل على حسنات الوزنات  
الموصوفة اعلاه . وفيما خص الحركات المالية المذكورة اعلاه  
مثلا ، نحمل الفروقات في الميزانيات ، ونضعها في كفتي  
ميزان ، فنحصل على ما يلي :



( شكل رقم ١١ )

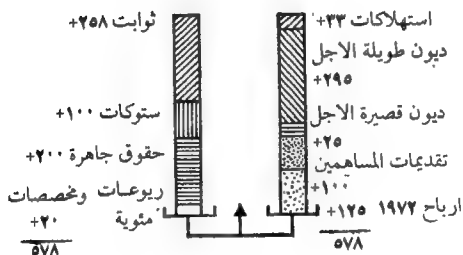
في حين ان تزايد الوضع الصافي هو نتيجة العمليات التي سبق ذكرها وهي :

١٠٠	زيادة رأس المال
١٢٥	ارباح السنة
<u>٢٢٥</u>	

ينقص :

٢٠	توزيع الارباح
<u>٢٠٥</u>	الباقى

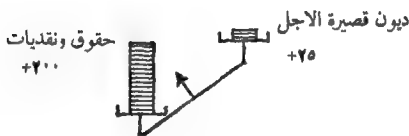
فاذا وضعنا مكان وزن الوضع الصافي مختلف العناصر التي يتكون منها فان الوزنات تظهر كما يلي :



( الشكل رقم ١٢ )

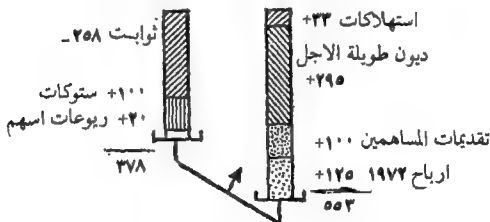
ومن جهة اخرى ان تحسين الوضع المالي (١٧٥) قد تحقق  
بمقارنة الزيادة في الحقوق والنقديات مع زيادة الديون القصيرة  
الاجل (٢٥)

فاذا سحبنا هذه الاوزان من كفتي الميزان ووضعناها في  
ميزان آخر ، فان الكفة اليمنى تثقل عن الكفة اليسرى وفقاً لما  
يلي :



( الشكل رقم ١٣ )

وبالمقابل ، ان الميزان السابق تثقل كفته اليسرى عن كفته  
اليمنى اذا كان فرق الوزنة مساوياً



( شكل رقم ١٤ )

## ٢ - تغيرات النتائج

تتم دراسة تغيرات النتائج ، عادة ، بواسطة جداول تنظم بعد سبق توزيع الاعباء على الوظائف او الخدمات والمعلومات التي سبق اعطاؤها فيما يخص سنة ١٩٧٢ والتي يمكن ان تقارن بالمعلومات عن سنة ١٩٧١ ، على الشكل التالي ( الارقام بآلاف الفرنكات ) :

الفروقات	١٩٧٢	١٩٧١	
+٥٠٠	٢٠٠٠	١٥٠٠	مبيعات صافية
+٥٠	٢٨٤	٢٣٤	اسعار اكلاف المبيعات
+٢٩٠	١٣٠٠	١٠١٠	ستوك في بداية السنة
+٣٤٠	١٥٨٤	١٢٤٤	مشتريات السنة
+١٠٠	٣٨٤	٢٨٤	ناقص : ستوكات آخر المدة
+٢٤٠	١٢٠٠	٩٦٠	النتائج
+٢٦٠	٨٠٠	٥٤٠	ارباح غير صافية
+٥٠	٢٠٠	١٥٠	نفقات التوزيع
+٢١٠	٦٠٠	٣٩٠	ربح تجاري
+٥٤	٣٦٦	٣١٢	نفقات واعباء ناقص الا باح
+٥	١٠	٥	نفقات ادارية
+٥٩	٣٧٦	٣١٧	خسائر استثنائية
-١	٢٦	٢٧	نتائج هامشية ا. ا.
+٦٠	٣٥٠	٢٩٠	
+١٥٠	٢٥٠	١٠٠	ارباح قبل طرح
+٧٥	١٢٥	٥٠	ضريبة على
+٧٥	١٢٥	٥٠	الربح الصافي

ان النسب المئوية على المبيعات الصافية ( بعد حذف الضرائب والرسوم ) اعطت سنة ١٩٧٢ ، بالنسبة لسنة ١٩٧١ ، الفروقات التالية :

١٩٧١	١٩٧٢	الفروقات
%	%	%
٣٦	٤٠	+٤
١٠	١٠	-
٢٦	٣٠	+٤
١٩,٣	١٧,٥	-١,٨
٦,٧	١٢,٥	+٥,٨

ربح قائم  
نفقات توزيع  
ربح تجاري  
نفقات واعباء ناقص ارباح  
ارباح قبل الضريبة

ان تصاعد النتائج ناتج عن زيادة في رقم الاعمال متبوعة بارتفاع في معدل الربح التجاري ، والنفقات والاعباء ، والارباح المستنزلة ، الدالة على تخفيض مئوي في المبيعات رغم تزايدها الحقيقي .

من الضروري عدم الانغلاق ضمن هذه المقارنات ذات الطابع العام ، وبالنسبة الى كل مشروع يجب تحليل النتائج بحسب نوع النشاط والسلعة والورشة . الخ . لكي يمكن استكشاف اسباب الخسارة او عدم كفاية الارباح في الوقت اللازم .

ودون ان ندخل هنا في التفاصيل ، يجب ان نشير الى جدوى القيام كلما امكن ذلك ، بالمقارنة فيما بين النفقات . وهذا هو تمرين تطبيقي يتعلق بالعناصر المحاسبية التي سبقت والمبالغ العائدة الى سنة ١٩٧٢ ، ( والارقام بآلاف الفرنكات ) .

نفقات التوزيع			
الفروقات	١٩٧٢	١٩٧١	نفقات الاجراء :
+ ١٩	٩٧	٧٨	- لجان المثليين .....
+ ٩,٥	٣٨	٢٨,٥	- اعباء اجتماعية .....
٢٨,٥	١٣٥	١٠٦,٥	نقلات وتنقلات
+ ١٣,٥	٥٣	٣٩,٥	- رحلات .....
			- مخصصات في الحسابات
+ ١	٥	٤	- استهلاكات .....
+ ٧	٧	-	- للمؤونات ( خسارة في الحقوق )
+ ٥٠	٢٠٠	١٥٠	المجاميع .....
نفقات ادارية			
الفروقات	١٩٧٢	١٩٧١	نفقات مستخدمين واجراء :
+ ٢٠	٩٥	٧٥	رواتب .....
+ ٧	٣٢	٢٥	اعباء اجتماعية .....
٢٧	١٢٧	١٠٠	ضرائب :
+ ١	١٧	١٦	بانتنا، طرق ، الخ .....
			اعمال وتقديرات خارجية :
+ ٢	١٨	١٦	انارة تدفئة الخ .....
+ ١٤	٤٩	٣٥	نقلات وتنقلات ادارية .....
			نفقات ادارية مختلفة :
+ ٣	١٢٢	١١٩	طوابع ، بحوث ومستندات الخ ..
+ ١	٥	٤	نفقات مالية .....
+ ٦	٢٨	٢٢	مخصصات لحسابات الاستهلاكات
+ ٥٤	٣٦٦	٣١٢	المجاميع .....



### ٣ - الروابط والمعاملات او النسب

تعطي الميزانيات وحسابات النتائج امكانية وضع الروابط والنسب<sup>(١)</sup> بعض فصول الموجودات والمطلوبات والنتائج .

وبرأينا ، ان المبلغ الحاصل من قسمة فصل او مجموعة مراكز بفصل آخر له نسبياً فائدة ضئيلة ، ان جرى منفرداً ، وفي هذا المجال تبدو مقارنة الارقام ذاتها اكثر جدوى .

لقد سبقت الاشارة مثلاً في ميزانية ٣١ كانون الاول سنة ١٩٧٢ الى ان الحقوق والنقديات بلغت ٨٠٠ ٠٠٠ ف وان الديون القصيرة الاجل بلغت ٧٢٥ ٠٠٠ ف .

والفحص المفترض للحسابات اظهر ان الحقوق المترتبة على الزبائن لصالح المشروع وان الديون تجاه المجهزين كانت ذات استحقاقات متساوية بشكل محسوس ، واذاً فالوضع المالي جيد والنسب او (Ratio) هي (  $٧٢٥ / ٨٠٠ = ٠,٩٠٦$  ) ممتازة لانها اعلى من واحد .

وسلسلة المعدلات ومقارنتها مع المعدلات الحاصلة فيما سبق تبدو اكثر فعالية من اجل تتبع تطور المشروع .

وبواسطة الميزانيات وحسابات النتائج المكونة في ٣١/من كانون الاول من السنتين ١٩٧١ و ١٩٧٢ نستطيع ان نستنتج اهم المعدلات التالية التي سوف نتولى التعليق عليها باختصار :

---

(١) ان التعابير، روابط، معاملات ونسب تستعمل بذات المعنى الواحد من قبل المؤلفين والممارسين المحاسبين .

## من وجهة نظر البنية العامة للمشروع

أحلاموال الثابتة ١٩٧١		١٩٧٢
٥٦٦	٧٩١	
٠,٧٥=	٠,٨٣=	
٧٥٠	٩٥٥	
٥٦٦	٧٩١	
٠,٧٥=	٠,٦٣=	
٧٥٠	١٢٥٠	
ب - الثوابت + الستوكات <sup>(١)</sup>		
٨٥٠	١١٧٥	
١,١٣=	١,٢٣=	
٧٥٠	٩٥٥	
٨٥٠	١١٧٥	
١,١٣=	٠,٩٤=	
٧٥٠	١٢٥٠	

مجموع الثوابت =

الوضع الصافي

مجموع الثوابت

الوضع الصافي+الديون الطويلة الاجل

الثوابت+ستوكات =

الوضع الصافي

الثوابت+ستوكات

الوضع الصافي+الديون الطويلة الاجل=

ان النسب التي سبق ذكرها تدل على ان الرساميل الصافية او الوضع الصافي قد جمدت اكثر فاكثر سنة ١٩٧٢ (٠,٧٥) ثم (٠,٨٣) .

فاذا اضفنا اليها الستوكات ، ذات الصفة الدائمة ، نرى انه كان من الضروري الاستعانة بمساعدة الآخرين في سنة ١٩٧١ و١٩٧٢ نظراً لان النسب او المعدلات كانت ١,١٣ و١,٢٣ .

(١) في المثل المقدم ، كان المشروع بصورة دائمة بحاجة الى ستوكات من مستوى تلك المذكورة في الميزانيات من اجل « سير العمل » واذا فالتستوكات هي بالفعل تثبت لرؤوس الاموال وعندها تسمى « ستوكات ادوات » .

والحصول على قرض يسدد سنة ١٩٧٥ اعداد التوازن ، اذ نجد في النهاية معدلاً هو ٠,٩٤- من سنة ١٩٧٢ .

هذه الملاحظة تجر الى القول بأن السياسة الواجبة الاتباع في السنوات اللاحقة تقوم على ممارسة التمويل الذاتي بصورة رئيسية من اجل تسديد الديون مع المحافظة على المعدل الاستثماري وعلى الوضع الصافي المعادل لواحد .  
من وجهة نظر الوضع المالي :

$$\left| \begin{array}{c} \frac{1972}{8000} \\ 1,10 = \frac{725}{} \end{array} \right| \left| \begin{array}{c} \frac{1971}{600} \\ 0,86 = \frac{700}{} \end{array} \right| \left| \begin{array}{c} \text{حقوق ونقديات} \\ \text{ديون قصيرة الاجل} \end{array} \right|$$

في الواقع ان نسبة السيولات هي التي اصبحت بفضل القرض الطويل الاجل ، اعلى من واحد في حين كانت ادنى منه سنة ١٩٧١ .

ومن وجهة نظر مدخولية المشروع حصلت النتائج التالية :

$$\left| \begin{array}{c} \frac{1972}{125} \\ \%13 = \frac{955}{} \end{array} \right| \left| \begin{array}{c} \frac{1971}{50} \\ \%6,7 = \frac{750}{} \end{array} \right| = \frac{\text{الربح الصافي}}{\text{الوضع الصافي}}$$

ان تصاعد النتائج كان ملحوظاً نوعاً ما . انه ناتج عن وسائل جديدة في التوزيع وفي الادارة ، وضعت بتصرف المشروع ، وادت الى زيادة ملحوظة في رقم الاعمال .

ومن وجهة نظر ادارة المشروع ( عدا عن النسب المثوية للنفقات والنتائج المشار اليها ) :

<u>١٩٧٢</u>	<u>١٩٧١</u>	
		نقطة مئة او عتبة المدخولية ( بالاف الفرنكات )
$1220 = \frac{366}{30}$	$1200 = \frac{312}{26\%}$	<u>نفقات ادارية :</u> <u>% ربح تجاري</u>
دوران الستوكات ( المكونة هنا بصورة شبه كاملة من السلع الخالصة )		
$3,59 = \frac{1200}{284+284}$	$3,7 = \frac{960}{284+234}$	<u>اسعار كلفة المبيعات</u> <u>ستوكات ١-١ + ستوكات ١٢/٣١</u>
<u>٢</u>	<u>٢</u>	<u>٢</u>

ان رقم الاعمال المحقق سنة ١٩٧١ وسنة ١٩٧٢ تجاوز النقطة الميئة والاعمال بدت مربحة .

والستوكات « دارت » اكثر من ثلاث مرات من السنة اي ان السلع المخزونة كانت كافية لتأمين المبيع طيلة ثلاثة الى اربعة اشهر ، ومن الممكن بعدها ضغط هذه الستوكات ، مما يُنتج مباشرة تحسیناً في الوضع المالي .

وهناك العديد من النسب يمكن ان تتحدد ، والمحاسبة تستطيع ان تعطي جملة عناصر من شأنها ان تقدم نسباً تستعمل كقاعدة لمعلومات مفيدة جداً لادارة المشاريع .

وعلى هذا يمكن تصور نسب او معدلات تسمى متحركة Cinétiques في حين ان النسب التي سبق ذكرها هي ثابتة ، باستثناء على كل ، معاملات دوران الستوكات التي تعطي فكرة عن الحركة . ويمكن التعبير مثلاً عن ذلك بعدد الاشهر :

$$\begin{aligned} & \text{زبائن} + \text{سندات للقبض} + \text{سندات} \\ & \text{مجهزون} + \text{سندات الدفع} \\ \text{ن} = \frac{\text{قيّد الجسم}}{\text{رقم الاعمال الشهري (بسر المبيع)}} \quad \text{ن} = \frac{\text{رقم الاعمال الشهري}}{\text{(بسر الشراء)}} \end{aligned}$$

نحصل اذاً على توضيحات حول مهل دفع الديون تجاه المجهزين وحول مهل دفع الحقوق المترتبة على الزبائن . فاذا قورنت هذه المهل بالاوقات المكتشفة في نفس الفرع من النشاط خصوصاً، فانها تكون ذات جدوى بالنسبة الى رب المشروع وحياناً بالنسبة الى صاحب المصرف .

ونعتقد رغم ذلك ، انه ليس بالامكان هنا تقديم لائحة نموذجية بالنسب التي يجب تحديدها وانه من المناسب البحث ، فيما خص كل مشروع ، وبحسب المقتضى ، عن المعاملات الأكثر ملائمة لحجمه وغرضه واساليه في العمل .

من المستحسن ، بالمقابل ، ان تجري هذه الحسابات في كل مكان من اجل جمع المعلومات الدقيقة عن مستوى كل مهنة .

## وضع الموازنات والتنبؤات والرقابة الموازية

من المستحيل الآن ادارة مشروع بدون وضع برنامج  
ويدون ان نعرف بصورة دورية مقدار توافق المنجزات مع  
التنبؤات او ابتعادها عنها .

هناك موازنات يجب وضعها لكل مهمة او خدمة يقوم بها  
المشروع او يقدمها وبعد تفحص ماهية هذه الموازنات ، فاننا  
سوف نجعلها لكي نضع ميزانية وحساب نتائج مؤقتاً ، وسوف  
نقارن اخيراً المنجزات مع التنبؤات .

### ١ - الموازنات

في المشروع التجاري الذي اخذناه كمثال يمكن تسمية  
مختلف الوظائف على الشكل التالي : مبيعات ، مشتريات ،  
ادارة ، تسميرات ، خزينة .

وسوف نعمل الآن على وضع تنبؤات او توقعات بالنسبة الى  
الفصل الاول من سنة ١٩٧٣ بوضع انفسنا في بداية السنة  
المذكورة .

١ - موازنة المبيعات (والاخطاء اللاحقة بها . - ان السلع  
المباعة هي على نوعين ( أ ) و ( ب ) .  
بعد استشارة الممثلين الذين يعتبرون بصورة خاصة ان بيع  
المنتجات ( ب ) سوف يتزايد باستمرار ، قدرت مبيعات  
الفصل الاول من سنة ١٩٧٣ كما يلي :

الكميات	متوجات (أ) ما عدا الضرائب والرسوم	متوجات (ب) ما عدا الضرائب	المجموع	رسم فيحة مضافة (١)	المقدار مع الضرائب والرسوم
كانون الثاني	١٠٠٠	٢٠٠	١٢٠٠		
شباط	١٥٠٠	١٣٠٠	٢٨٠٠		
آذار	٢٥٠٠	١٥٠٠	٤٠٠٠		
السعر الفردي من دون الرسوم	٥٠٠٠	٣٠٠٠	٨٠٠٠	٢٠٪	
	٧٥	١٢٥	-		
القيم في :					
كانون الثاني	٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
شباط	١١٢٥٠٠	١٦٢٥٠٠	٢٧٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	٣٣٠٠٠٠
آذار	١٨٧٥٠٠	١٨٧٥٠٠	٣٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٤٥٠٠٠٠
	٣٧٥٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠

(١) الرسم على القيمة المضافة يحسب وفقاً للمعدلات الجبلية بـ ٢٠٪ من السعر من دون الرسم .



وبحسب الطلبات والفوترة السابقة يمكن تقدير المبيعات النقدية ب  $\frac{14}{40}$  ثم على التوالي ولكل شهر من الاشهر اللاحقة ب :  $\frac{2}{40} \frac{3}{40} \frac{14}{40}$  .

والرسم البالغ ٢٠٪ من القيمة المضافة يدفع في الشهر الذي يلي : شهر البيع : وكذلك الحال بالنسبة الى لجان الممثلين ( ٥٪ من رقم الاعمال من دون الرسوم ) والاعباء الاجتماعية التابعة لها ( ٤٠٪ للجان ) .

ان نفقات الرحلات هي ٣٪ من المبيعات من دون الرسوم وهي تتضمن تخصيصات معدات النقل تبلغ ٥٠٠ ف في الشهر . ان النفقات الفعلية تدفع في آخر كل شهر .

٢ - موازنة المشتريات ( والستوكات ) . - في ٣٠ كانون الاول سنة ١٩٧٢ كان يوجد في المخازن المنتوجات التالية قيمها من دون الرسوم :

المنتوجات أ	
٢٤٠٠٠٠	٥٠٠٠ بسعر ٤٨ ف
	منتوجات ب
<u>١٤٤٠٠٠</u>	<u>٢٠٠٠ بسعر ٧٢ ف</u>
<u>٣٨٤٠٠٠</u>	المجموع

وبسبب المبيعات المرتقبة لا بد ان تكون المشتريات التي  
تتيح الاحتفاظ بالمقدار الكافي من البضائع في المستودع كما يلي :  
مع الايضاح بان الرسم على القيمة المضافة ( ويعتبر المجهزون  
مدينون به ) يضاف الى الاسعار الاساسية للمنتوجات ذاتها .

المنتوجات أ بدون رسوم	المنتوجات ب بدون رسوم	المجموع	رسم قيمة مضافة	المقدار مع الرسم
١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	-	-
١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	-	-
٢٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	-	-
٤٠٠٠	٥٠٠٠	٩٠٠٠		
٤٨	٧٢		٢٠٪	
٤٨٠٠٠	٧٢٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٤٤٠٠٠
٤٨٠٠٠	١٤٤٠٠٠	١٩٢٠٠٠	٣٨٤٠٠	٢٣٠٤٠٠
٩٦٠٠٠	١٤٤٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٤٨٠٠٠	٢٨٨٠٠٠
١٩٢٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٥٥٢٠٠٠	١١٠٤٠٠	٦٦٢٤٠٠

الكميات  
كانون الثاني  
شباط  
اذار

سعر الوحدة  
القيم : كانون الثاني  
شباط  
اذار

وتحدد الستوكات في ٣١ اذار ١٩٧٣ كما يلي :

الكميات	المنتجات (أ)	المنتجات (ب)
ستوكات ١٩٧٢ / ١٢ / ٣١	٥٠٠٠	٢٠٠٠
المشتريات	٤٠٠٠	٥٠٠٠
	٩٠٠٠	٧٠٠٠
المستهلكات في سبيل المبيعات	٥٠٠٠	٣٠٠٠
ستوكات ١٩٧٣ / ١٢ / ٣١	٤٠٠٠	٤٠٠٠
سعر الوحدة	٤٨	٧٢
القيمة الاجمالية	١٩٢٠٠٠	٢٨٨٠٠٠
المجموع	٤٨٠٠٠٠	

تدل المحاسبة ان وتيرة المدفوعات للمجهزين هي التالية :  
٥٠٪ خلال كل من الشهرين اللاحقين لشهر التسليم .

من جهة اخرى ، ان الرسوم على القيمة المضافة المدفوعة من قبل المجهزين المذكورين تسترد ، بحسب الاحكام الضريبية المعتمدة عند دفع الرسوم على المبيعات خلال الشهر الذي يلي الشهر الذي تمت فيه المشتريات .

٣- الموازنة الادارية . - الامر يتعلق اولاً بتوقعات الاعباء الادارية ، اي :

المبالغ الشهرية	المبالغ الفصلية	النفقات
١٢٠٠٠	٣٦٠٠٠	رواتب الموظفين
٤٨٠٠	١٤٤٠٠	الاعباء الاجتماعية ٤٠%
٤٠٠٠	١٢٠٠٠	ضرائب، اعمال وتقديرات خارجية
٦٠٠٠	١٨٠٠٠	نقلات وتنقلات
١٢٣٠٠	٣٦٩٠٠	نفقات ادارية مختلفة
٩٠٠	٢٧٠٠	نفقات مالية
٤٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	تخصيصات للاستهلاك
٣٠٠٠	٩٠٠٠	
٤٣٠٠٠	١٢٩٠٠٠	المجموع

تدفع الاعباء الاجتماعية البالغة ( ٤٨٠٠ ) ف خلال الخمسة عشر يوماً التي تلي دفع الرواتب ، او غيرها من النفقات (٣٥٢٠٠) ف فتدفع خلال الشهر .

فضلاً عن ذلك هناك مجال لتسييق قسط ( acompte ) على الحساب الى الخزينة العامة من اجل الضريبة على الشركات ،

والدفع المتوجب خلال شهر اذار ١٩٧٣ يحسب على اساس مقدار المبالغ التي تتوجب للدولة عن الارباح الحقيقية سنة ١٩٧٣ . ويتحسب هذا القسط كل فصل على اساس جزء من النتيجة المصرح بها الى الادارة الضريبية في السنة السابقة ، بمعدل ٥٠٪ . ويقدر عن الفصل الاول من السنة ١٩٧٣ بمبلغ ( ١٠٠٠٠ ) ف<sup>(١)</sup> .

٤ - موازنة التثمينات . - ان مدراء المشروع قرروا شراء سيارة نقل بضائع بقيمة ( ١٨٠٠٠ ) ف ( بما فيها الرسوم ) تسليم اذار على ان يدفع المشروع الف ليرة من الثمن عند اجراء الطلبية في شباط وعلى ان يدفع الرصيد في نيسان ١٩٧٣ وان الرسم البالغ ٣٠٠٠ ف يمكن ان يسترد من الرسوم المستحقة خلال اذار ( الدفع يتم في نيسان ) .

٥ - موازنة الخزينة . - استرداد الحقوق المدرجة في ميزانية ٣١ كانون الاول ١٩٧٢ لوضع هذه الموازنة التي من شأنها

---

(١) ان الربح الضريبي الحاصل في السنة المغلقة في ٣١ كانون اول ١٩٧٢ هو / ٢٥٠٠٠٠ / ف ( ص ٨٣ ) والقسط الاول الواجب دفعه في شباط ١٩٧٣ يجب ان يكون / ٢٥٠٠٠ / ف ( ١٠٪ من الربح المعتمد ) . الا ان مهلة التصريح الى ادارة الضرائب هي ثلاثة اشهر ، اي في ٣١ آذار بالنسبة الى مؤسسة تقفل حساباتها في ٣١ كانون الاول ، ان القسط المذكور المدفوع قبل التصريح ، يبقى محسوباً على اساس الربح الحاصل في سنة ١٩٧١ ، وتسوية الحسابات تحصل بعد دفع القسط الثاني . وهذا الاخير يساوي ٤٦٢٥٠ ف ، والثالث ٣١٢٥٠ ف والرابع ٢٥٠٠٠ ف ، وللوصول الى المجموع البالغ ١١٢٥٠٠ ف ( ٩٠٪ من اصل ٢٥٠٠٠٠ ف بمعدل ٥٠٪ ) . ولن يؤبه هنا للدفعة الاستثنائية البالغة ١٠٠٠ ف والتي تدفعها المشاريع ضمن بعض الشروط ، قبل ١ / ٣ / ١٩٧٣ .

التنبؤ بالمقبوضات وبالنفقات المصرفية والصندوقية يهتم قسم المحاسبة أولاً بوثيرة الاستيفاء والدفع للقيم المدونة في الميزانية .

هناك معلومات بهذا الشأن تؤخذ من ملفات الزبائن ، والمجهزين او غيرهم من اصحاب العلاقة مع المشروع ، ومن المناسب ملاحظة بعض مهل تسديد الاعباء المقررة في المجال الضريبي او شبه الضريبي .

ومن المقرر كذلك ان تدفع المبالغ المتوجبة من قبل الزبائن اي ( ٦٢٤٠٠٠ ) ف الى الصندوق عادة على الشكل التالي :

كانون الثاني	٤٠٠ ٠٠٠ ف
شباط	١٥٠ ٠٠٠ ف
اذار	٧٣ ٠٠٠
وبأجل ابعد يدفع	١ ٠٠٠ ف .

اما الرسم على القيمة المضافة الذي يتوجب استرداده فيظهر في الموجودات من الميزانية بقيمة ٢٣٠٠٠ ف . ويقتطع عند دفع رسوم شهر كانون الثاني اي في شباط ١٩٧٣ .

واخيراً ان السلفة البالغة ( ٥٠ ٠٠٠ ) ف المعطاة للشركة الوليدة تستعاد من هذه سنة ١٩٧٣ وهناك قسط اول يدفع في اذار .

وهكذا يمكن تنظيم الجدول كما يلي : (آلاف الفرنكات ) :

المقبوضات	المبالغ	ك ٢	شباط	اذار	ابعد
الزبائن	٦٧٤	٤٠٠	١٥٠	٧٣	١
مدينون مختلفون	٥٠	-	-	٥	٤٥
رسم على القيمة المضافة للاسترداد	٧٣	-	٧٣	-	-
صندوق ومصرف	١٠٣	١٠٣	-	-	-
	٨٠٠	٥٠٣	١٧٣	٧٨	٤٦

ب ) دفع الديون المقيدة في نفس الميزانية . - ان المبالغ المتوجبة للمجهزين ( وسندات الدفع من بينها ) توزع بدورها مما يعطي :

كانون الثاني ٣٨٥ ٠٠٠ ف

شباط ١٩٠ ٠٠٠ ف

وعلى « الدائنين الآخرين » ان يدفعوا ، نصفاً في كانون الثاني ونصفاً في شباط ، الرسم على القيمة المضافة وكذلك الاعباء الاجتماعية المختلفة في كانون الثاني والضريبة على الشركات في نيسان ١٩٧٣ .

هذه الملاحظات يمكن ان تختصر على الشكل التالي ( بآلاف الفرنكات ) .

المبالغ	كانون الثاني	شباط	اذار	ابعد	النفقات :
٥٧٥	٣٨٥	١٩٠	-	-	مجهزون وسندات دفع
٢٥	١٢,٥	١٢,٥	-	-	دائنون آخرون
٨٥	-	-	-	٨٥	ضريبة الشركات المتوجبة الدفع
٥,٥	٥,٥	-	-	-	اعباء اجتماعية
٣٤,٥	٣٤,٥	-	-	-	رسم على القيمة المضافة للدفع
٧٢٥	٤٣٧,٥	٢٠٢,٥	-	٨٥	

ج) مقبوضات صندوقية مسبقة على الايرادات . - ان  
قسم المحاسبة بواسطة المعلومات التي تقدمها الموازنات ، يضع  
بالدرجة الاولى بياناً بالمقبوضات الصندوقية المتوقعة :

المبالغ	٢٥	شباط	اذار	ابعد	بحسب موازنة المبيعات
١٢٠٠٠	٦ ٠٠٠	٨٤٠٠٠	١٨٠٠٠	١٢٠٠٠	كانون الثاني
- ٣٣٠٠٠	-	١٦٥٠٠	٢٣١٠٠٠	٨٢٥٠٠	شباط
- ٤٥٠٠٠	-	-	٢٢٥٠٠	٤٢٧٥٠٠	اذار
٩٠٠٠٠	٦ ٠٠٠	١٠٥٠٠	٢٧١٥٠٠	٥٢٢٠٠٠	ينقل الى ما بعد



المبالغ	ك	شباط	آذار	أبعد
٩٠٠ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	١٠٠ ٥٠٠	٢٧١ ٥٠٠	٥٢٢ ٠٠٠
٢٤ ٠٠٠	-	-	٢٤ ٠٠٠	-
٣٨٤ ٠٠٠	-	-	-	٣٨٤ ٠٠٠
٤٨ ٠٠٠	-	-	-	٤٨ ٠٠٠
١١٠ ٤٠٠	-	-	٢٤ ٠٠٠	٨٦ ٤٠٠
٣ ٠٠٠	-	-	-	٣ ٠٠٠
١٠١٣ ٤٠٠	٦٠٠٠	١٠٠ ٥٠٠	٢٩٥ ٥٠٠	٦١١ ٤٠٠

بموجب موازنات المشتريات  
رسوم للاسترداد في كانون الثاني  
شباط  
آذار  
بموجب موازنة التضمينات  
رسوم الاسترداد  
الجامعي

(د) مدفوعات مسبقة من اصل نفقات متوقعة . - ان  
المعلومات المستقاة من مختلف الموازنات تسمح فيما بعد تجميع  
استعمالات الاموال النقدية على الشكل التالي :

رسم على القيمة المضافة	كانون الثاني	شباط	آذار	حولات للمطلين	كانون الثاني	شباط	آذار
٢٠ ٠٠٠	-	٢٠ ٠٠٠	-	٢٠ ٠٠٠	-	٢٠ ٠٠٠	-
٥٥ ٠٠٠	-	-	-	٥٥ ٠٠٠	-	-	-
٧٥ ٠٠٠	-	-	-	٧٥ ٠٠٠	-	-	-
١٥٠ ٠٠٠	-	٢٠ ٠٠٠	-	١٥٠ ٠٠٠	-	٢٠ ٠٠٠	-
٥ ٠٠٠	-	٥ ٠٠٠	-	٥ ٠٠٠	-	٥ ٠٠٠	-
١٣ ٧٥٠	-	-	-	١٣ ٧٥٠	-	-	-
١٨ ٧٥٠	-	-	-	١٨ ٧٥٠	-	-	-
٣٧ ٥٠٠	-	-	-	٣٧ ٥٠٠	-	-	-
١٨٧ ٥٠٠	-	٢٥ ٠٠٠	-	١٨٧ ٥٠٠	-	٢٥ ٠٠٠	-

ينقل الى ما بعد

المبالغ	ك	شباط	آذار	ابعد
١٨٧٥٠٠	-	٢٥٠٠٠	٦٨٧٥٠	٩٣٧٥٠
٢٠٠٠	-	٢٠٠٠	-	-
٥٥٠٠٠	-	-	٥٥٠٠٠	-
٧٥٠٠	-	-	-	٧٥٠٠
١٥٠٠٠	-	٢٠٠٠	٥٥٠٠٠	٧٥٠٠
٢٥٠٠	٢٥٠٠	-	-	-
٧٧٥٠	-	٧٧٥٠	-	-
١٠٧٥٠	-	-	١٠٧٥٠	-
٢١٠٠٠	٢٥٠٠	٧٧٥٠	١٠٧٥٠	-
٢٢٣٥٠٠	٢٥٠٠	٢٤٧٥٠	٨٥٠٠٠	١٠١٢٥٠
١٤٤٠٠٠	-	٧٢٠٠٠	٧٢٠٠٠	-
٢٣٠٠٠	-	-	١١٥٢٠٠	١١٥٢٠٠
٢٨٨٠٠٠	-	-	-	٢٨٨٠٠٠
٦٦٢٤٠٠	-	٧٢٠٠٠	١٨٧٢٠٠	٤٠٣٢٠٠
١٠٥٦٠٠	٣٥٢٠٠	٣٥٢٠٠	٣٥٢٠٠	-
١٤٤٠٠	-	٤٨٠٠	٤٨٠٠	٤٨٠٠
١٢٠٠٠٠	٣٥٢٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٨٠٠
١٠٠٠٠٠	-	-	١٠٠٠٠٠	-
١٣٠٠٠٠	٣٥٢٠٠	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٤٨٠٠
١٨٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠	-	١٧٠٠٠٠

نقل ما قبله

احباء اجتماعية عن اللجان :

كانون الثاني

شباط

آذار

نفقات البنات ( بعد تنزيل الاستهلاك )

كانون الثاني

شباط

آذار

المجمامع

بحسب موازنة المشتريات

السلع المشتقة :

كانون الثاني

شباط

آذار

المجمامع

بحسب الميزانية الادارية :

نفقات مختلفة

٢٥٢٠٠ ف بالشهر

احباء اجتماعية ٤٨٠٠ ف بالشهر

لست من القرية على الشركات

المجمامع

بحسب موازنة التسميرات

شراء سيارة لتسليم ونقل البضائع

ان توقعات النفقات تختصر في النهاية كما يلي :

المبالغ	كانون الثاني	شباط	اذار	ايعد	حسب موازنات :
٢٢٣ ٥٠٠	٢ ٥٠٠	٣٤ ٧٥٠	٨٥ ٠٠٠	١٠١ ٢٥٠	- المبيعات :
٦٦٢ ٤٠٠	-	٧٢ ٠٠٠	١٨٧ ٢٠٠	٤٠٣٢٠٠	- المشتريات
١٣٠ ٠٠٠	٣٥ ٢٠٠	٤٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٤ ٨٠٠	- الادارية
١٨ ٠٠٠	-	١ ٠٠٠	-	١٧ ٠٠٠	التميرات
١٠٣٣ ٩٠٠	٣٧ ٧٠٠	١٤٧ ٧٥٠	٣٢٢ ٢٠٠	٥٢٦ ٢٥٠	المجموع

هـ) تلخيص موازنة الخزينة . - من المناسب الان استذكار وتجميع مختلف الجداول السابقة الذكر على الشكل التالي :

المبالغ	كانون الثاني	شباط	اذار	ايعد	المقبوضات :
٨٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٣٠٠٠	١٧٣ ٠٠٠	٧٨ ٠٠٠	٤٦ ٠٠٠	بحسب الميزانية
١٠١٣ ٤٠٠	٦٠٠٠	١٠٠ ٥٠٠	٢٩٥ ٥٠٠	٦١١ ٤٠٠	بحسب التوقعات
١٨١٣ ٤٠٠	٥٠٩ ٠٠٠	٢٧٣ ٥٠٠	٣٧٣ ٥٠٠	٦٥٧ ٤٠٠	المدفوعات :
٧٢٥ ٠٠٠	٤٣٧ ٥٠٠	٢٠٢ ٥٠٠	-	٨٥ ٠٠٠	بحسب الميزانية
١٠٣٣ ٩٠٠	٣٧ ٧٠٠	١٤٧ ٧٥٠	٣٢٢ ٢٠٠	٥٢٦ ٢٥٠	بحسب التوقعات اعلاه
١٧٥٨٩٠٠	٤٧٥ ٢٠٠	٣٥٠ ٢٥٠	٣٢٢ ٢٠٠	٦١١ ٢٥٠	الفوائض :
	٣٣ ٨٠٠	٧٦ ٧٥٠	٥١ ٣٠٠	٤٦ ١٥٠	الشهرية
	٣٣ ٨٠٠	٤٢ ٩٥٠	٨ ٣٥٠	٥٤ ٥٠٠	المجمعة

هذه الاعمال تدل على ان الخزينة بالنسبة الى الاشهر المقبلة سوف تكون « محشورة » ، وانه في ٣١/٣/١٩٧٣ اذا تحققت التنبؤات فان النقديات في الصندوق وفي المصارف سوف تكون فقط ( ٨٣٥٠ ) ف ، بعد مكشوف في شهر شباط ، يبلغ ( ٤٢ ٩٥٠ ) ف . ان مديري المشروع مضطرون فضلاً عن ذلك الى اتخاذ جميع التدابير اللازمة في الوقت المناسب حتى يستحصلوا على تسهيلات صندوقية .

## ٢ - الميزانية وحسابات النتائج التنبؤية

ان دمج المعلومات التي سبقت سوف يعرض وفقاً لبيان تبرز فيه الحالة الايجابية والسلبية المرتقبة في ٣١ اذار ١٩٧٣ وعرض هذه الحالة سيتم بايجاز على الشكل التالي انطلاقاً من ميزانية ٣١ كانون الاول سنة ١٩٧٢ مع الاخذ بالاعتبار بصورة خاصة ، المعلومات المقدمة ضمن الموازنات وبصورة اخص ، ضمن العامود « ذات الاجل الابدع » في موازنة الخزينة .

## الموجودات

		القيم الثابتة :
	١ ٠٥٠ ٠٠٠	في ٣١ كانون الاول سنة ١٩٧٢
		تملك سيارة تسليم ( من دون الرسوم ) :
١ ٠٦٥٠٠٠	١٥٠٠٠	موازنة الاستشارات
		استهلاكات :
	٤٧٥ ٠٠٠	في ١٩٧٢/١٢/٣١
		استهلاكات مرتقبة :
	١٥٠٠	موازنة المبيعات = ٣×٥٠٠
		موازنة ادارية :
٤٨٥ ٥٠٠	٩٠٠	= ٣×٣ ٠٠٠
٥٧٩ ٥٠٠		
٥٧٩ ٥٠٠		ينقل الى ما بعد

## موجودات ( تابع )

٥٧٩ ٥٠٠	نقل ما قبله
	غيرها من القيم الثابتة :
٢١٦ ٠٠٠	بدون تغيير
	قيم الاستثمار :
	ستوكات في ٣١ اذار ١٩٧٣ :
٤٨٠ ٠٠٠	موازنة المشتريات
١٣١	

قيم قابلة للسيولة ذات اجل قصير ونقديات زبائن ( بعد تنزيل مؤونة  
تقطع لمواجهة تخفيض قيمة العملة ) :

موازنة خزنة :

أ	١ ٠٠٠	
ج	٥٢٢٠٠٠	٥٢٣٠٠٠

مدينون مختلفون :

موازنة خزينة :

أ	٤٥٠٠٠	
---	-------	--

رسم على القيمة المضافة للاستعادة :

موازنة خزينة :

جـ	٤٨ ٠٠٠	
----	--------	--

ضريبة على الشركات ( اقساط على حساب سنة ١٩٧٣ ) :

موازنة خزينة :

د	١٠ ٠٠٠	
---	--------	--

مصرف وصندوق :

موازنة خزينة :

مراجعة حسابات	٨٣٥٠	٦٢٤ ٣٥٠
مجموع الموجودات		١ ٩٠٩ ٨٥٠

### مطلوبات

رساميل واحتياطي :

بدون تعديل

٨٣٠ ٠٠٠

ديون طويلة الاجل :

١٣٢

ديون قصيرة الاجل :

مجهزون ( بما فيها سندات الدفع ) :

موازنة خزينة :

$$( د ) \quad ٤٧٠ ٢٠٠ = ١٧ ٠٠٠ + ٤٥٣ ٢٠٠$$

دائنون آخرون :

عمولات للدفع :

موازنة خزينة :

$$( د ) \quad ١٨ ٧٥٠$$

ضريبة على الشركات مستحقة :

موازنة خزينة :

$$( ب ) \quad ٨٥٠٠٠$$

اعباء اجتماعية للدفع موازنة خزينة

$$( د ) \quad ١٢ ٣٠٠ = ٤ ٨٠٠ + ٧ ٥٠٠$$

رسم على القيمة المضافة مستحقة :

موازنة خزينة :

$$( د ) \quad ٧٥ ٠٠٠$$

$$( ج ) \quad ٣٣٦٠٠ - ٤١٤ ٠٠ = ٣٠٠٠ + ٣٨ ٤٠٠$$

المجموع

النتائج

$$١٢٥٠٠٠ \quad \text{ارباح سنة ١٩٧٢ غير موزعة}$$

$$٩٠ ٠٠٠ \quad \text{ارباح الفصل الاول من سنة ١٩٧٣}$$

المجموع المساوي لمجموع الموجودات

$$٥٦٩ ٨٥٠$$

$$١ ٦٩٤ ٨٥٠$$

$$٢١٥ ٠٠٠$$

$$١ ٩٠٩ ٨٥٠$$

$$١٣٣$$

ان حسابات النتائج التوقعية للفصل الاول ١٩٧٣ يمكن ان تعرض بهذا الشكل بعد تحليل المقبوضات والاعباء بحسب المنتج ، والتوقع يسمح بالقيام بمثل هذا التحليل :

المنتوجات أ	المنتوجات ب	المنتوجات معاً	مبيعات ( موازنة المبيعات )
٣٧٥ ٠٠٠	٣٧٥ ٠٠٠	٧٥٠ ٠٠٠	مبيعات صافية ( خارج الرسوم )
			اسعار الكلفة ( موازنة المشتريات )
٢٤٠ ٠٠٠	١٤٤ ٠٠٠	٣٨٤ ٠٠٠	ستوكات في ١٩٧٢/١٢/٣١
١٩٢ ٠٠٠	٣٦٠ ٠٠٠	٥٥٢ ٠٠٠	مشتريات خارج الرسوم
٤٣٢ ٠٠٠	٥٠٤ ٠٠٠	٩٣٦ ٠٠٠	
١٩٢ ٠٠٠	٢٨٨ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠	ستوكات في ١٩٧٣/٣/٣١
٢٤٠ ٠٠٠	٢١٦ ٠٠٠	٤٥٦ ٠٠٠	المستهلكات
١٣٥ ٠٠٠	١٥٩ ٠٠٠	٢٩٤ ٠٠٠	النتائج :
٣٧ ٥٠٠	٣٧ ٥٠٠	٧٥ ٠٠٠	ارباح قائمة
٩٧ ٥٠٠	١٢١ ٥٠٠	٢١٩ ٠٠٠	نفقات توزيع بحسب التفصيلات
		١٢٩ ٠٠٠	التالية الربح التجاري
		٩٠ ٠٠٠	نفقات ادارية بحسب التفصيلات
			التالية الربح الصافي ( قبل الضريبة على الشركات )

ان نفقات التوزيع والنفقات والاعباء تتألف مما يلي :

نفقات توزيع ( موازنة خريفة د )

نفقات المستخدمين :

٣٧ ٥٠٠	عمولات للمثلين
١٥ ٠٠٠	اعباء اجتماعية
٥٢ ٥٠٠	نفقات سفريات وبعثات
٢١ ٠٠٠	مخصصات للاستهلاكات
١ ٥٠٠	المجموع
٧٥ ٠٠٠	



هذه النفقات تعادل ١٠٪ من المبيعات الصافية ، وقد امكن توزيعها بحسب نسبة ارقام الاعمال لكل منتج .  
نفقات الادارة ( موازنة ادارية ) :

٣٦ ٠٠٠	نفقات المستخدمين
١٤ ٤٠٠	اعباء اجتماعية
١٢ ٠٠٠	ضرائب، اعمال ولوازم خارجية
١٨ ٠٠٠	نقلات وتنقلات
٣٦ ٩٠٠	نفقات ادارية مختلفة
٢ ٧٠٠	نفقات مالية
<u>٩ ٠٠٠</u>	مخصصات للاستهلاك
١٢٩ ٠٠٠	المجموع

### ٣ - الانجازات *Les réalisations*

تسجل المحاسبة العمليات يوماً فيوماً ثم ، في ٣١ اذار ١٩٧٣ ، يمكن وضع الخلاصة التالية :

المنتوجات (أ) بدون ضرائب	المنتوجات (ب) بدون ضرائب	المجموع	الضريبة على القيمة المضافة	المقدار مع الرسوم
٨٠٠	٣٠٠	١١٠٠		
٢١٠٠	٥٠٠	٢ ٦٠٠		
٢ ٦٠٠	٨٠٠	٣ ٤٠٠		
٥٥٠٠	١٦٠٠	٧١٠٠		
٧٥	١٢٥	-	%٢٠	-
٦٠ ٠٠٠	٣٧ ٥٠٠	٩٧٥٠٠	١٩٥٠٠	١١٧٠٠٠
١٥٧ ٥٠٠	٦٢ ٥٠٠	٢٢٠٠٠	٤٤٠٠٠	٢٦٤٠٠٠
١٩٥ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	٢٩٥٠٠	٥٩٠٠٠	٣٥٤٠٠٠
٤١٢ ٥٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٦١٢٥٠٠	١٢٢٥٠٠	٧٣٥٠٠٠
-	٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠
٤١٢ ٥٠٠	١٩٥ ٠٠٠	٦٠٧٥٠٠	١٢١٥٠٠	٧٢٩٠٠٠

الكميات : كانون الثاني

شباط

آذار

السعر بالوحدة  
القيم :

كانون الثاني

شباط

آذار

تخفيضات ممنوحة  
في آذار

المتوجات أ خارج الضريبة	المتوجات ب خارج الضريبة	المجموع	الرسم على القيمة المضافة	المقدار مع الرسم
المشتريات				
١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠		
١٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠		
٢٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠		
٤٠٠٠	٥٠٠٠	٩٠٠٠		
٥٢	٧٢	-		
٥٢	٧٦	-	%٢٠	-
٥٢٠٠٠	٧٢٠٠٠	١٢٤٠٠٠	٢٤٨٠٠	١٤٨٨٠٠
٥٢٠٠٠	١٤٤٠٠٠	١٩٦٠٠٠	٣٩٢٠٠	٢٣٥٢٠٠
١٠٤٠٠٠	١٥٢٠٠٠	٢٥٦٠٠٠	٥١٢٠٠	٣٠٧٢٠٠
٢٠٨٠٠٠	٣٦٨٠٠٠	٥٧٦٠٠٠	١١٥٢٠٠	٦٩١٢٠٠

الكميات :

كانون الثاني  
شباط  
أذار

سعر الوحدة :

كانون الثاني وشباط  
ادار

القيم :  
كانون الثاني  
شباط  
ادار

### المقبوضات والمدفوعات من المصرف والصندوق

المقبوضات الصندوقية :

١٠٩٨٥٠٠

مدفوعات الزبائن

مدفوعات مختلفة :

٥٠٠٠

الشركة ب

دفع فائدة تأخير من قبل احد الزبائن

١٥٤٥

٦٥٤٥

١١٠٥ ٠٤٥

## مقبوضات ومدفوعات من المصرف ومن الصندوق ( تابع )

مدفوعات :	
٧٩٢ ٠٠٠	مجهزون وسندات دفع
٢٥ ٠٠٠	دائنون آخرون
٥٠ ٢٠٠	رسم على القيمة المضافة
١٠ ٠٠٠	ضريبة على الشركات ، اقساط مسبقة
١٥ ٨٧٥	ممثلون
١٧ ٠٠٠	اعباء اجتماعية
١ ٠٠٠	شراء سيارة تسليم قسط مسبق
	نفقات توزيع :
١٦ ٧٢٥	نفقات بعثات
	نفقات ادارية :
٤٠ ٠٠٠	معاشات المستخدمين
١٧ ٥٠٠	ضرائب واعمال لوازم خارجية
٣٤ ٠٠٠	نقلات وتنقلات
٥٥ ٣٠٠	نفقات مختلفة ادارية
	نفقات مالية
١٤٩٨٥٠	٣٠٥٠
١٠٧٧٦٥٠	

٤٧ ٨٠٠	عمليات مختلفة :
٣٠ ٣٧٥	رسم على القيمة المضافة يسترد عند الدفع
	عمولات مكتسبة من قبل الممثلين
	ايعاء اجتماعية عن الفصل ( ٣ اشهر ) :
١٢ ١٥٠	من/عمولات للممثلين
٢٨١٥٠	من/معاشات ادارية
١٦ ٠٠٠	مخصصات للاستهلاكات :
١٥٠٠	معدات نقل
٩٠٠٠	غيرها من الثوابت
١٠٥٠٠	شراء سيارة توزيع ( منها ٣٠٠٠ ف ضريبة على القيمة المضافة ١٨ ٠٠٠ تسترد )
٦٠٠٠	فوائد مترتبة على قرض

١٤٠ ٨٢٥

بدت ستوكات المنتوجات في ٣١/ اذار ١٩٧٣ كالتالي :

الكميات :	المنتوجات ( أ )	المنتوجات ( ب )
ستوكات ١٩٧٢/١٢/٣١	٥٠٠٠	٢٠٠٠
مشتريات	٤٠٠٠	٥٠٠٠
استهلاك المبيعات	٩٠٠٠	٧٠٠٠
ستوكات ١٩٧٣/٣/٣١	٥٥٠٠	١٦٠٠
سعر الوحدة : ستوكات قديمة	٣٥٠٠	٥٤٠٠
ستوكات جديدة	٤٨	٧٢
القيم ( ان الكميات المباعة	٥٢	٧٦
اخذت من المنتوجات الاقدم )	١٨٢٠٠٠	٢٤٤٨٠٠
المنتوجات أ : ٥٢×٣٥٠٠ ف	-	١٥٢٠٠٠
المنتوجات ب : ٧٢×٣٤٠٠ ف	-	٣٩٦٨٠٠
٧٦×٢٠٠٠ ف	-	١٨٢ ٠٠٠
	١٨٢ ٠٠٠	٣٩٦٨٠٠

١٣٩

٥٧٨٨٠٠

مع الاخذ بعين الاعتبار ميزانية ١٩٧٢/١٢/٣١ والعمليات  
المذكورة اعلاه، ان الوضع الايجابي والسلبي الحقيقي في ٣١ اذار  
١٩٧٣ هو التالي :

### الموجودات

	١ ٠٥١ ٠٠٠	القيم الثابتة في ١٩٧٢ / ١٢ / ٣١
١ ٠٦٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	شراء سيارة توزيع ( عمليات مختلفة )
	٤٧٥ ٠٠٠	- استهلاكات في ١٩٧٢ / ١٢ / ٣١
٤٨٥ ٥٠٠	١٠ ٥٠٠	- مخصصات للفصل ( عمليات مختلفة )
٥٧٩ ٥٠٠		
٢١٦ ٠٠٠		قيم اخرى ثابتة ( بدون تغيير )
		ستوكات :
٥٧٨ ٠٠٠		بحسب التفصيلات المذكورة اعلاه
		قيم ممكنة التحقيق في الاجل القصير او قيم جاهزة
		زبائن :
	٦٢٤ ٠٠٠	من ١٩٧٢ / ١٢ / ٣١
	٧٢٩ ٠٠٠	مبيعات عامة
	١ ٣٥٣ ٠٠٠	
		ينقص :
	١ ١٩٨ ٥٠٠	مقبوضات ( خزينة )
	٢٥٤ ٥٠٠	

			مدينون مختلفون :
	٥٠ ٠٠٠	١٩٧٢ / ١٢ / ٣١	من
٤٥ ٠٠٠	٥ ٠٠٠		مقبوضات ( خزينة )
			رسم على القيمة المضافة للاسترداد
٥١ ٢٠٠			على مشتريات أذار
			ضريبة على الشركات ( قسط مسبق لسنة ١٩٧٣ )
١٠ ٠٠٠			خزينة
			صندوق ومصرف :
	١٠٣ ٠٠٠	١٩٧٢ / ١٢ / ٣١	في
	١ ١٠٥ ٠٤٥		مقبوضات
			نفقات
٤٩١ ٠٩٥	١٣٠ ٣٩٥	١ ٠٧٧ ٦٥٠	مجموع الموجودات الفعلية
١ ٨٦٥ ٣٩٥			النتائج :
	١٣ ٧٥٥		خسارة الفصل الاول من سنة ١٩٧٣
١ ٨٧٩ ١٥٠			مجموع الموجودات والخسارة

### المطلوبات

		رساميل واحتياطي :
٨٣٠ ٠٠٠		بدون تغيير
		ديون طويلة الاجل :
٢٩٥ ٠٠٠		بدون تغيير
		ديون قصيرة الاجل :
١٤١		

مجهزون وسندات دفع :

في ٣١/١٢/١٩٧٢ = ٥٧٥ ٠٠٠

١ ٢٦٦ ٢٠٠	٦٩١ ٢٠٠	مشتريات
٧٩٢ ٠٠٠		مدفوعات للمخزينة
<u>٤٧٤٢٠٠</u>		

٤٩١ ٢٠٠ ١٧ ٠٠٠ رصيد متوجب عن سيارة توزيع  
دائنون آخرون ( ممثلون ) :

٣٠ ٣٧٥ عملات متوجبة ( عمليات مختلفة )

١٤ ٥٠٠	١٥ ٨٧٥	مدفوعات صندوقية
<u>٨٥ ٠٠٠</u>		ضريبة على الشركات عن سنة ١٩٧٢
		اعباء اجتماعية للدفع في :

٥٥٠٠ = ١٩٧٢/١٢/٣١

٣٣٦٥٠ ٢٨١٥٠ اعباء متوجبة ( عمليات مختلفة )

١٦٦٥٠	١٧ ٠٠٠	مدفوعات للمخزينة
		ضريبة على القيمة المضافة متوجبة :

٥٨ ٠٠٠ في آذار ١٩٧٣ مبيعات

ناقص ضريبة على القيمة المضافة للاسترداد عن

٣٩٢٠٠ مشتريات شباط

١٥٨٠٠	٤٢٢٠٠	٣٠٠٠	عن شراء سيارة
-------	-------	------	---------------

٦٢٩١٥٠	٦٠٠٠	فوائد مستحقة للدفع ( عمليات مختلفة )
		النتائج :

١٢٥٠٠٠ ارباح ١٩٧٢ غير الموزعة بعد

١٨٧٩١٥٠ مجموع مساو لمجموع الموجودات مع الخسارة



ان جدول النتائج الموضوع وفقاً لما هو مقدم في الصفحة  
١٣٤ يسمح بتحليل العجز المحقق كما يلي :

الائتان	المتوجات ب	المتوجات	المبيعات :
٦٠٧٥٠٠	١٩٥٠٠٠	٤١٢٥٠٠	مبيعات صافية
٣٨٤٠٠٠	١٤٤٠٠٠	٢٤١٠٠٠	سعر الكلفة :
٥٧٦٠٠٠	٣٦٨٠٠٠	٢٠٨٠٠٠	ستوكات ١٩٧٢/١٢/٣١
٩٦٠٠٠	٥١٢٠٠٠	٤٤٨٠٠٠	مشتريات بدون رسوم
٥٧٨٨٠٠	٣٩٦٠٠٠	١٨٢٠٠٠	ستوكات ١٩٧٣/٣/٣١
٢٨١٢٠٠	١١٥٢٠٠	٢٦٦٠٠٠	مستهلكات
٢٢٦٣٠٠	٧٩٨٠٠	١٤٦٥٠٠	النتائج :
٦٠٧٥٠	١٩٥٠٠	٤١٢٥٠	ارباح قائمة
١٦٥٩٥٠	٦٠٣٠٠	١٠٥٢٥٠	نفقات توزيع حسب التفصيلات ادناه
	١٨٠٨٥٠		ارباح تجارية
	١٥٤٥		نفقات ادارة حسب التفصيلات ادناه
١٧٩٣٠٥			ناقص ارباح
١٣٧٥٥			خسائر صافية

### نفقات توزيع

٤٢ ٥٢٥	نفقات المستخدمين :
١٦ ٧٢٥	عمولات للممثلين ٣٠ ٣٧٥
	اعباء اجتماعية ١٢١٥٠
	نفقات رحلات
	مخصصات لحسابات الاستهلاكات
١ ٥٠٠	معدات نقل
٦٠ ٧٥٠	المجموع

## نفقات ادارة:

	نفقات المستخدمين
٤٠ ٠٠٠	رواتب
٥٦ ٠٠٠	اِعباء اجتماعية
١٧ ٥٠٠	ضرائب اعمال ونثریات خارجية
٣٤ ٠٠٠	نقلیات وتنقلات
٥٥ ٣٠٠	نفقات ادارة مختلفة
٩ ٠٥٠	نفقات مالية
٩ ٠٠٠	مخصصات لحسابات الاستهلاكات
<u>١٨٠ ٨٥٠</u>	المجموع

## ٤ - مقارنة التنبؤات والانجازات تحليل الفروقات

ان مقارنة التنبؤات والانجازات الموازية تسمح بالتعليقات التالية :

١ - موازنة المبيعات ( والاعباء الملحقه بها ) . - ان الفروقات التالية ثابتة :

التوقعات	الانجازات	الفروقات
٩٠٠ ٠٠٠	٧٢٩ ٠٠٠	-١٧١ ٠٠٠
١٥٠ ٠٠٠	١٢١٥ ٠٠	-٢٨ ٥٠٠
٧٥٠ ٠٠٠	٦٠٧ ٥٠٠	-١٤٢ ٥٠٠

القيم الكلية  
ضريبة على القيمة المضافة  
القيم الصافية

ويظهر هنا فرق مقداره : ١٤٢٥٠٠ ف له منشآن :

أ ( الفروقات في الكميات

المنتجات أ	التقديرات	الانجازات	الفروقات
	٥٠٠٠	٥٥٠٠	+ ٥٠٠
المنتجات ب	٣٠٠٠	١٦٠٠	- ١٤٠٠
المجاميع	٨٠٠٠	٧١٠٠	- ٩٠٠
سعر الوحدة :			بدون رسوم
المنتجات أ			٧٥
المنتجات ب			١٢٥
القيم المتوافقة :			
المنتجات أ :			
زيادة ٥٠٠×٧٥=			٣٧٥٠٠
المنتجات ب :			
نقص ١٤٠٠×١٢٥=			- ١٧٥٠٠٠
رصيد : ناقص			- ١٣٧٥٠٠
ب ( الفرق في الاسعار :			
تخفيضات ممنوحة في أذار ( رسوم محسومة )			- ٥٠٠٠
المجموع			- ١٤٢٥٠٠

ان التخفيضات الالهة تتعلق بمبيعات المنتجات ب التي لم تتزايد بالوتيرة المتوقعة ، حسب التوقعات المبنية على اقوال الممثلين .

ان العملات ونفقات السفر ظلت على التوالي بمعدل ٥٪ و ٣٪ من رقم الاعمال بدون الرسوم .

٢- موازنة المشتريات (والستوكات) . - ان المشتريات المتوقعة بلغت ( ٥٥٢٠٠٠ ) ف ( عدا الرسوم ) اما المحققة فبلغت ( ٥٧٦٠٠٠ ) ف اي بفارق زيادة قدره ( ٢٤٠٠٠ ) ف .

هذا وقد جرت المشتريات وفقاً للبرنامج المحدد ، الامر الذي قد يستحق الانتقاد نظراً لسوء بيع المنتوجات ب ، ثم ان الزيادة في هذا المركز نتجت عن ارتفاع في اسعار المجهزين ؛ طبق منذ بداية كانون الثاني بالنسبة الى المنتوجات ( أ ) وابتداء من اول اذار بالنسبة الى المنتوجات ( ب ) ؛ مما ادى الى :

المنتوجات أ : ٠٠٠ ٤ وحدة بسعر ٤ ف =	١٦ ٠٠٠
المنتوجات ب : ٢٠٠٠ ٢ بسعر ٤ ف =	٨ ٠٠٠
مجموع مساوي	<u>٢٤ ٠٠٠</u>

ان الستوكات بلغت ( ٥٧٨٨٠٠ ) ف في آخر آذار ١٩٧٣ في حين انه سنداً للتقديرات ، كان من الواجب ان لا تتجاوز ( ٤٨٠٠٠٠ ) ف من هنا تضخم بلغ ( ٩٨٨٠٠ ) ف .

ان تفحص اسباب هذه الزيادة يؤدي الى ما يلي :

الفروقات	الانجازات	التوقعات	أ ) فروقات تتعلق بالكميات :
-٥٠٠	٣ ٥٠٠	٤ ٠٠٠	المنتجات أ
+١ ٤٠٠	٥٤ ٠٠	٤ ٠٠٠	المنتجات ب
+٩٠٠	٨ ٩٠٠	٨ ٠٠٠	

القيم المتوافقة مع سعر الشراء

المنتجات أ = :

-٢٤ ٠٠٠

بالناقص ٤٨ × ٥٠٠ =

المنتجات ب :

+١٠٠ ٨٠٠  
+٧٦ ٨٠٠

بالزائد ٧٢ × ١٤٠٠ =

رصيد : زائد

ب ) الفروقات على الاسعار :

ان الفارق ٤' ف لكل سلعة يتناول الستوك ( أ ) ( ٣٥٠٠ ) ،  
والسلع التي كانت موجودة في ١٩٧٢/١٢/٣١ خرجت اولاً ،  
وهو يتناول فقط ٢٠٠٠ سلعة من المنتج ( ب ) اي ما مجموعه  
( ٥٥٠٠ ) وحدة .

وتبدو بالتالي زيادة قدرها ( ٢٢٠٠٠ ) ف اذا اضيفت الى  
٧٦٨٠٠ ف المشار اليها اعلاه ، اعطت زيادة في الستوكات  
مقدارها ( ٩٨ ٨٠٠ ) ف .

### ٣ - الموازنة الادارية . - ان مقارنة التوقعات والانجازات

تعطي ما يلي :

التوقعات	الانجازات	الفروقات	نفقات ادارة .
٣٦ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	+٤ ٠٠٠	معاشات
١٤ ٤٠٠	١٦ ٠٠٠	+١ ٦٠٠	اعباء اجتماعية
١٢ ٠٠٠	١٧ ٥٠٠	+٥ ٥٠٠	ضرائب ، اعمال ونثرات :
١٨ ٠٠٠	٣٤ ٠٠٠	+١٦ ٠٠٠	نقلات وتنقلات
٣٦ ٩٠٠	٥٥ ٣٠٠	+١٨ ٤٠٠	نفقات مختلفة
٢ ٧٠٠	٩ ٠٥٠	+٦ ٣٥٠	نفقات مالية
٩ ٠٠٠	٩ ٠٠٠	-	مخصصات للاستهلاكات
١٢٩ ٠٠٠	١٨٠ ٨٥٠	+٥١ ٨٥٠	ينقل الى ما بعد

نفقات اخرى :			
ضريبة على الشركات ( قسط مسبق )	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	-
المجموع .....	١٩٠ ٨٥٠	١٣٩ ٠٠٠	+٥١ ٨٥٠

ان تحليل كل مركز يجب ان يسمح بتفسير اسباب الفروقات المحققة ، ويمكن ان نشير فيما يخص الفروقات التي سبق ذكرها ، الى الامور التالية :

- زيادة في الرواتب منحت لقسم من الموظفين ، وادت الى زيادة اضافية في الاعباء الاجتماعية .

- سفريات مهمة غير متوقعة جرت الى الخارج من قبل المديرية العامة في الشركة .

- مشتريات نثرية ، ونفقات مختلفة وفوائد ديون مستحقة عن سنة ١٩٧٥ لم تكن توقعاتها صائبة .

٤- موازنة التثمينات . - ان التوقعات قد تحققت بكاملها ولم يظهر اي فرق .

٥- موازنة الخزينة . - ان النقدية في الصندوق وفي المصرف والتي بلغت فقط ٨٣٥٠ ف بلغت في الواقع ( ١٣٠ ٣٩٥ ) ف من هنا نشأت زيادة بلغت ( ٦٢٢ ١٤٥ ) ف فسرت هكذا سنداً لتوقعات المقبوضات وتقديرات الانفاق والانجازات المقابلة لها .

فروقات	انجازات	توقعات	مقبوضات : موجودات في الصندوق بتاريخ ١/١ مقبوضات صندوقية : - من الزبائن - مختلف نفقات : - المجهزون وسندات الدفع - دائنون آخرون - اعباء اجتماعية - رسم على القيمة المضافة ( بعد حسم الرسم الذي يجب استرداده ) - عمولات للممثلين - نفقات رحلات وبعثات - نفقات مختلفة من الموازنة الادارية - قسط مسبق من الضريبة على الشركات - قسط مسبق من شراء سيارة تسليم زيادات : في المقبوضات
-	١٠٣ ٠٠٠	١٠٣ ٠٠٠	
+٩٧ ٥٠٠	١ ٠٩٨ ٥٠٠	١ ٠٠١ ٠٠٠	
+١ ٥٤٥	٦ ٥٤٥	٥ ٠٠٠	
+٩٩ ٠٤٥	١ ٢٠٨ ٠٤٥	١ ١٠٩ ٠٠٠	
-٤٢ ٢٠٠	٧٩٢ ٠٠٠	٨٣٤ ٢٠٠	
-	٢٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	
-٥ ٦٠٠	١٧ ٠٠٠	٢٢ ٦٠٠	
-١٢ ٣٠٠	٥٠ ٢٠٠	٦٢ ٥٠٠	
-٢ ٨٧٥	١٥ ٨٧٥	١٨ ٧٥٠	
-٤ ٢٧٥	١٦ ٧٢٥	٢١ ٠٠٠	
+٤٤ ٢٥٠	١٤٩ ٨٥٠	١٠٥ ٦٠٠	
-	١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	
-	١ ٠٠٠	١ ٠٠٠	
-٢٣ ٠٠٠	١ ٠٧٧ ٦٥٠	١ ١٠٠ ٦٥٠	
١٢٢ ٠٤٥	١٣٠ ٣٩٥	٨ ٣٥٠	

يبدو جليا انه كان هناك تسريع في عودة الحقوق المستحقة  
على الزبائن وتباطؤ في عمليات الدفع للمجهزين .  
وتفحص الوضع الحقيقي للحقوق وللديون ومقارنته بوضع  
التوقعات يعطي ما يلي :



التوقعات	الانجازات	الفروقات
٥٧٣ ٠٠٠	٢٥٤ ٥٠٠	-٣١٨ ٥٠٠
٤٥ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠	-
٤٨ ٠٠٠	٥٩ ٧٠٠	+ ٣ ٧٠٠
١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	-
٦٧٦ ٠٠٠	٣٦٠ ٧٠٠	-٣١٥ ٣٠٠
٤٢٠ ٢٠٠	٤٩١ ٢٠٠	+ ٧١ ٠٠٠
١٨ ٧٥٠	١٤ ٥٠٠	- ٤ ٢٥٠
٨٥ ٠٠٠	٨٥ ٠٠٠	-
١٢ ٣٠٠	١٦ ٦٥٠	- ٤ ٣٥٠
٣٣ ٦٠٠	١٥ ٨٠٠	- ١٧ ٨٠٠
-	٦ ٠٠٠	+ ٦ ٠٠٠
٥٦٩ ٨٥٠	٦٢٩ ١٥٠	+ ٥٩ ٣٠٠
٥٦ ١٥٠	-	+٣٢٤ ٦٠٠
-	٢٦٨ ٤٥٠	-

الحقوق: زبائن

مدينون مختلفون

ضريبة قيمة مضافة للاسترداد

ضريبة على الشركات ( قسط مسبق )

الديون

- مجهزون وسندات دفع

- عملات متوجبة

- ضريبة على الشركات متوجبة

- اعباء اجتماعية متوجبة

- ضريبة على القيمة المضافة متوجبة

- فوائد متوجبة

الزائد

في الحقوق

في الديون

والنتيجة اذا كانت موجودات الخزانة اكبر ( ١٢٢ ٠٤٥ )

ف فان الزيادة في الحقوق المتوقعة بقيمة ( ٥٦ ١٥٠ ) ف قد

تحولت الى زيادة في الديون مقدارها ( ٢٦٨ ٤٥٠ ) ف مما يظهر

تدهوراً قيمته ( ٣٢٤ ٦٠٠ ) ف وفي المجلد العام ، ان الفارق

الاجمالي في الوضع المالي هو ما يلي :

$$٢٠٢ ٥٥٥ = ١٢٢ ٠٤٥ - ٣٢٤ ٦٠٠$$

ان جمع المقارنات التي مر ذكرها بين التوقعات والانجازات يتم عن طريق المقارنة بين الميزانية التوقعية ( التنبؤية ) في ٣١ اذار ١٩٧٣ والميزانية الفعلية على الشكل التالي :

الموجودات	التوقعات	الانجازات	الفروقات
القيم الثابتة	١٠٦٥ ٠٠٠	١٠٦٥ ٠٠٠	-
الاستهلاكات	٤٨٥ ٥٠٠	٤٨٥ ٥٠٠	-
	٥٧٩ ٥٠٠	٥٧٩ ٥٠٠	
قيم اخرى ثابتة	٢١٦ ٠٠٠	٢١٦ ٠٠٠	-
ستوكات	٤٨٠ ٠٠٠	٥٧٨ ٠٠٠	+٩٨ ٨٠٠
قيم قابلة للتحقيق في الأمد	٦٣٤ ٣٥٠	٤٩١ ٠٩٥	-١٤٣ ٢٥٥
القصور او الجاهزة	١٩٠٩ ٨٥٠	١٨٦٥٣٩٥	-٤٤ ٤٥٥
المطلوبات : ديون ذات اجل طويل	٢٩٥ ٠٠٠	٢٩٥ ٠٠٠	-
المطلوبات : ديون ذات اجل قصير	٥٦٩ ٨٥٠	٦٢٩ ١٥٠	+٥٩ ٣٠٠
الزائد في المطلوبات .....	٨٦٤ ٨٥٠	٩٢٤ ١٥٠	+٥٩ ٣٠٠
	١٠٤٥ ٠٠٠	٩٤١ ٢٤٥	-١٠٣٧٥٥
ان كل زيادة من هذه الزيادات تفسر بما يلي :			
رساميل خاصة واحتياطيات	٨٣٠ ٠٠٠	٨٣٠ ٠٠٠	
ارباح سنة ١٩٧٢ غير موزعة	١٢٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠	
نتيجة الفصل الاول من ١٩٧٣	٩٠ ٠٠٠	-١٣ ٧٥٥	-١٠٣ ٧٥٥
مجموع يساوي .....	١٠٤٥ ٠٠٠	٩٤١ ٢٤٥	-١٠٣٧٥٥

نلاحظ ان استثمار الفصل الاول من سنة ١٩٧٣ الذي كان من المفترض ان يربح ( ٩٠ ٠٠٠ ) ف ، اصبح خاسراً بمبلغ ١٣ ٧٥٥ ف وان الفسارق المنخفض ( ١٠٣ ٧٥٥ ) ف يحلل بدوره على الشكل التالي :

مبيعات :	التوقعات	انجازات	فروقات
مبيعات صافية من دون رسوم وضرائب	٧٥٠ ٠٠٠	٦٠٧ ٥٠٠	١٤٢ ٥٠٠
اسعار الكلفة :			
ستوكات في اول كانون الثاني	٣٨٤ ٠٠٠	٣٨٤ ٠٠٠	-
مشتريات ( بدون رسوم ... )	٥٥٢ ٠٠٠	٥٧٦ ٠٠٠	+٢٤ ٠٠٠
استهلاكات اذار	٩٣٦ ٠٠٠	٩٦٠ ٠٠٠	+٢٤ ٠٠٠
النتائج	٤٨٠ ٠٠٠	٥٧٨ ٨٠٠	+٩٨ ٨٠٠
ربح قائم	٤٥٦ ٠٠٠	٣٨١ ٢٠٠	-٧٤ ٨٠٠
نفقات توزيع	٢٩٤ ٠٠٠	٢٢٦ ٣٠٠	-٦٧ ٧٠٠
ربح تجاري	٧٥ ٠٠٠	٦٠ ٧٥٠	-١٤ ٢٥٠
نفقات واعباء	٢١٩ ٠٠٠	١٦٥ ٥٥٠	-٥٣ ٤٥٠
نتائج الاستثمار	١٢٩ ٠٠٠	١٨٠ ٨٥٠	+٥١ ٨٥٠
منتجات مالية	٩٠ ٠٠٠	-١٥ ٣٠٠	-١٠٥ ٣٠٠
نتائج صافية (قبل الضريبة على الشركات)	-	١ ٥٤٥	+ ١ ٥٤٥
	٩٠ ٠٠٠	-١٣ ٧٥٥	-١٠٣ ٧٥٥

ان تخفيض الارباح من ١٣ ٧٥٥ ف يبرر بمقداره مع وجود المنافسة ، انخفاض الوضع المالي المرقم اعلاه بمبلغ ( ٢٠٢ ٥٥٥ ) ف والفرق بين هذين المبلغين يساوي تزايد الستوكات بما يعادل ( ٩٨ ٨٠٠ ) ف .

وبقول آخر ان الفارق الاجمالي ، المتدني بمقدار  
( ١٠٣ ٧٥٥ ) ف بين الربح الحقيقي والنتيجة المتوقعة ناتج عن  
الظروف التالية :

ارباح اضافية	اعباء اضافية	مبيعات تزيد عن ٥٠٠ وحدة من المنتجات (أ) :
		سعر المبيع الصافي
		٣٧٥٠٠
		سعر الشراء
١٣ ٥٠٠	-	<u>٢٤٠٠٠</u>
		مبيعات بالناقص ١٤٠٠ وحدة من المنتجات (ب) :
		سعر المبيع الصافي
		١٧٥٠٠٠
		سعر الشراء
	٧٤ ٢٠٠	<u>١٠٠٨٠٠</u>
-	٥ ٠٠٠	تخفيضات ممنوحة عن المنتجات ( ب )
		فروقات في سعر الشراء عن المنتجات المباعة :
		على المشتريات
		٢٤٠٠٠
	٢ ٠٠٠	على المنتجات المخزونة
	<u>٥١ ٨٥٠</u>	<u>٢٢ ٠٠٠</u>
		زيادة اعباء الموازنة الادارية
١٤ ٢٥٠	-	تخفيضات في نفقات التوزيع المتوافقة
		مع تخفيض المبيعات
١ ٥٤٥	-	منتجات مالية غير متوقعة
<u>٢٩ ٢٩٥</u>	<u>١٣٣ ٠٥٠</u>	المجاميع
		الفارق التساوي
		١٥٤
		١٠٣ ٧٥٥ ف

إذا كان تصور الموازنات والحاجة الى مقارنتها بالعمليات الفعلية يجبران المشاريع على اعداد جهاز محاسبة على المستوى المطلوب ، يبدو واضحاً بالمقابل ان مدراء المشروع ، لديهم تحت تصرفهم وسائل ادارية فعالة جداً وذلك بفضل تحقق الفروقات ، وبفضل تحليلها وامكانية تحديد المسؤوليات المعروضة .

وهذا يفسر حسن التقبل الذي تلاقيه التعليمات المعطاة ، باتباع التفاعلية التي سبق عرضها مع الاقتصار ، في الامثلة المقدمة على فترة زمنية محدودة بثلاثة اشهر .

من المؤكد تماماً ان هذا العمل يجب ان يتم بالنسبة الى سنة كاملة ، ومن المنصوح مراجعة الموازنات مرة كل ثلاثة اشهر .

زيادة على ذلك ، ان وضع التوقعات للاجل المتوسط ، ان لم يكن للاجل الطويل هو شيء مطلوب ومرغوب فيه . وقد اعتمدت مشاريع مختلفة صيغة الخطط الخمسية او الستية لانها تتيح تحديد اهداف معينة يجب التوصل اليها ثم البحث مسبقاً عن الوسائل التي يجب استخدامها لتحقيق هذه الاهداف ، وهكذا يحفز اعتماد هذه الصيغة الاهتمام الذي لا ينكر من جانب المسؤولين عن المشاريع كما يثير همهم .

## الفصل الثاوس

### تعليم المحاسبة

بحسب العرف المستقر تُعَلِّم المحاسبة بالابتداء بدرس الحساب ، ثم يتم الانتقال الى تفاعل الحسابات ، واخيراً الى محاسبة الميزانية المتبعة كنهاية للحسابات .

ولكن ، كما سبق عرض ذلك اعلاه يمكن درس الحساب انطلاقاً من المبدأ القائل بأنه جدول يعطي التغييرات الطارئة على عنصر الجرد او الميزانية المتطورة مع الزمن .

وبعدها فقط يتوجب درس تفاعل الحسابات فيما بينها ثم تعليم القيديات .

وتدل التجربة ان هذه الطريقة ، التي اقترحها احد المحاسبين ، منذ اكثر من اربعين سنة ، تقوم على نظرة اكثر

منطقاً من الطريقة الاولى ، لانها تنتقل من درس وضع اقتصادي جامد الى دراسة التغيرات في الزمن . واذا شبهنا الميزانية بالصورة الفوتوغرافية لوضع اقتصادي ، وشبهنا المحاسبة بالفيلم السينمائي لهذا الوضع ، فانه من المنطقي الابتداء بالاولى .

ان التعليم انطلاقاً من الميزانية يتوافق مع فكرة الثروة او الذمة المالية السهلة الفهم على الجميع . ويجب ان يركز التعليم على امثلة محددة ، يتصاعد تعقيدها ، ولكن شرط ابراز التقسيم الاساسي في الميزانية بين الموجودات والديون والوضع الصافي . وتعليم المحاسبة يستخلص بسهولة من الميزانية ، وذلك بالتركيز على صفتها التمثيلية ، اي بالتالي على الصورة الاصطلاحية تماماً .

وبصورة خاصة ان الخطوط البيانية ، التي تصور الوزنات تسهل تمثل الوضع الغريب للحسابات المتعلقة بالوضع الصافي .

فالتمثيل البياني يسمح للطلاب بتحليل القيديات تحليلاً منطقياً ، وهذا امر اكثر اهمية من تذكرها .

وهذا الامر فهم تماماً وكاملاً من قبل الداعين الى التعليم المبرمج وتطبيق هذا الاسلوب في مدرسة للتعليم التجاري العالي دلّ على فعاليته الخاصة .

ولكن مهما كانت الطريقة المعتمدة ، ان تعليم المحاسبة يقتضي جهداً شخصياً . والتعليم ، خارج المدرسة ex Cathedra ان لم يكن قد زال تماماً ، فهو بحاجة لأن يتم بعدة امثلة ، يتوجب على الطالب في المحاسبة ان يحلها بنفسه . وهذا لا يغني في هذا المجال اكثر مما في غيره من المجالات الاخرى ، عن الجهد الشخصي الذي يبقى اولى وافضل من الشروحات التعليمية .



## فهرس

مقدمة.....	٥
الفصل الاول - المشروع وأمواله.....	٩
الفصل الثاني - العرض البياني لثروة المشروع.....	٢١
الفصل الثالث - الميزانية وحسابات النتائج.....	٧٥
الفصل الرابع - المعلومات المقدمة بفضل مقارنة الميزانيات وحسابات النتائج.....	٩٧
الفصل الخامس - وضع الموازنات والتنبؤات والرقابة الموازنة.....	١١٦
الفصل السادس - تعليم المحاسبة :.....	١٥٦

منشورات عويدات ١٩٨٣/ ٨٦٦

**André DALSACE**  
et  
**Gaston THIBAUT**

# **THÉORIE ET PRATIQUE COMPTABLES**

**Texte traduit en arabe**

**par**

**ALI MUKALLED**

**EDITIONS OUEIDAT**  
**Beyrouth - Paris** .d





## زخني بلما

- الاحصاء / اندريه فيسيرو (١٠٥) .....
- الأخلاق والحياة الاقتصادية / فرنسوا سلييه (١٢٦) ...
- الاستثمار الدولي / جيل برتان (١٩٠) .....
- الأسواق المالية في العالم / موريس سلامة (٢٠٧) .....
- الاقتصاد في بلدان المغرب العربي / رنيه غاليسو (١٨٥) .
- التخفيض النقدي / بياره. بروتون وأرمان د. شور (١٤٧)
- تدريب الموظف / حسن الحلبي (٥٢) .....
- التسويق / هنري داين (٩٩) .....
- التسويق السياسي / دافيد وكنتريك وشرودر (١٩٩) ..
- توظيف الأموال / غايل فاين (١١٠) .....
- التوفير والتثمين / بيار ماري برادل (١٠٤) ..
- السوق النقدية / بيار برجيه (٥٤) .....
- السياسة النقدية / اندريه شينو (١٣٧) ....
- السيكلوجيا الصناعية / بيار جارديه (١٤١) .
- القيمة / بول سيزاري (٨٧) .....
- المحاسبة / جان فوراستيه (١٨٣) .....
- المحاسبة التحليلية / هنري كولمان (١١٢) ..

Bibliotheca Alexandrina



0351197

EDITIONS OUEIDAT  
Beirut - Paris